



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Taru Siltanen

MUISTIOTOSITTEIDEN ANALYSOIN- TITUTKIMUS

Case: Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet

Liiketalous
2020

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
Taloushallinto

TIIVISTELMÄ

| | |
|--------------------|----------------------------------------|
| Tekijä | Taru Siltanen |
| Opinnäytetyön nimi | Muistiotositteiden analysointitutkimus |
| Vuosi | 2020 |
| Kieli | suomi |
| Sivumäärä | 65 |
| Ohjaaja | Jukka Niittykoski |

Tämä opinnäytetyö käsittelee vuosien 2016 – 2019 eri virastojen muistiotositekirjausmäärien analysointia, ja tutkimuksen toimeksiantajana toimii Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet. Palkeille on tehty aikaisemmin myös opinnäytetöitä muistiotositelukujen analysoinneista aikaisemmilta vuosilta. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia virastojen eroavaisuuksia muistiotositteiden kirjausmäärissä vuosilta 2016 – 2019. Etenkin suorakirjausmuistioiden kirjausmääriä haluttiin selvittää ja tutkia, onko virastojen välillä kirjausmäärissä eroja.

Tämän tutkimuksen taustalla on aikaisemmat tutkimukset muistiotositelukujen analysoimisesta, joten siksi haluttiin jatkaa muistiotositteiden kirjausmäärien seurantaa ja kehitystä. Muistiotositekirjaukset vievät oman aikansa ja ovat niin sanotusti lisätyö Palkeille sekä virastoille. Suorakirjausmuistioiden määrien analysointia haluttiin erityisesti tutkia. Myös tutkimuksen tarkoituksen takana on uuden Kieku-järjestelmän käyttöönotto. Vuosi 2017 oli ensimmäinen, jolloin kaikki asiakkaat ovat samassa Kieku-järjestelmässä.

Tutkimus suoritettiin määrällisenä tutkimuksena. Tutkimukseen käytettävä analysointimateriaali saatiin Palkeilta. Lukuja vertailtiin esimerkiksi vuositasolla, myös eri vuosien välillä tehtiin vertailua. Analysointien edetessä pystyttiin tuomaan esille virastoja, joiden muistiotosittemäärissä on selviä eroja muihin verrattuna. Tutkimuksessa nostettiin esimerkiksi virastoja, joilla on korkeat normaalimuistiot sekä virastoja, joilla on paljon suorakirjausmuistioita.

| | |
|------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Avainsanat | muistiotosite, suorakirjausmuistio (SA-tosite), valtio, Kieku-järjestelmä |
|------------|---------------------------------------------------------------------------|

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
Taloushallinto

ABSTRACT

| | |
|--------------------|-----------------------------------------------|
| Author | Taru Siltanen |
| Title | Analysis Research of the Memo Voucher Process |
| Year | 2020 |
| Language | Finnish |
| Pages | 65 |
| Name of Supervisor | Jukka Niittykoski |

This thesis process with an analysis of memo voucher quantities in the various government agencies in the year 2016 – 2019, and the thesis was commissioned by the Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR called Palkeet. An analysis of memoir quantities form previous years has also previously been the subject of theses. The objective of this thesis was to study the differences between the various government agencies in the record amounts of memoirs from 2016 to 2019. In particular, there was a desire to find out the number of entries in SA-vouchers and to examine whether there are differences in the number of entries between government agencies.

This study is based on previous studies on the analysis of memoir quantities, so it was desired to be continued examining and developing the quantities of memoir entries. Memoir vouchers entries also take up their own time and are, so to speak, additional work for Palkeet and government agencies. There was a desire to study the analysis of SA-vouchers memo vouchers quantities. The introduction of the new Kieku system is also behind the purpose of the study. 2017 was the first year when all the customers are in the same Kieku system.

The study was conducted as a quantitative study. The analysis material used for the study was obtained from Palkeet. The figures were compared, for example, on an annual basis and a comparison was made between different years. As the analyses progressed, it was possible to identify government agencies with clear differences in the number of notes. For example, government agencies with high normal memo vouchers and government agencies with many SA-vouchers were raised in the study.

| | |
|----------|-----------------------------------------------------|
| Keywords | memo vouchers, SA-voucher, government, Kieku system |
|----------|-----------------------------------------------------|

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

| | | |
|-------|----------------------------------------------------------|----|
| 1 | JOHDANTO..... | 7 |
| 1.1 | Tutkimuksen tausta ja motivaatio | 7 |
| 1.2 | Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset | 8 |
| 1.3 | Tutkimusmenetelmät ja –aineistot | 9 |
| 1.4 | Tutkimuksen rakenne | 10 |
| 1.5 | Aikaisemmat tutkimukset aihealueesta..... | 10 |
| 2 | LAIT JA SÄÄDÖKSET VIRASTOILLE..... | 12 |
| 2.1 | Viraston toiminnan rahoitus..... | 12 |
| 2.2 | Virastojen talouden säädökset ja määräykset | 15 |
| 2.2.1 | Maksuperustelaki ja -asetus | 16 |
| 2.2.2 | Valtiovarainministeriön määräykset ja ohjeet..... | 17 |
| 2.2.3 | Valtiokonttorin määräykset ja ohjeet | 18 |
| 2.2.4 | Virastokohtaiset säädökset ja määräykset..... | 19 |
| 2.2.5 | Taloussääntö..... | 19 |
| 3 | VALTION TALOUSHALLINNOSTA | 21 |
| 3.1.1 | Kieku-järjestelmä | 21 |
| 3.2 | Viraston kirjanpidosta..... | 22 |
| 3.3 | Kirjanpitotapahtumien yleiset kirjaussäännöt..... | 23 |
| 3.4 | Muistiotositteista..... | 24 |
| 3.4.1 | Käyttöomaisuustositteet | 25 |
| 3.4.2 | Myyntilaskutuksessa syntyvät kirjanpidon tositteet | 26 |
| 3.4.3 | Palkanlaskentaan liittyvät tulokirjaukset | 27 |
| 3.4.4 | Muut tositteet | 27 |
| 3.4.5 | Tietojärjestelmien välisten siirtojen täsmäytykset | 27 |
| 4 | TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO | 29 |
| 4.1 | Kohdeorganisaation esittely..... | 29 |
| 4.1.1 | Liiketoimintapohjaiset sidosryhmät | 30 |

| | | |
|-------|---------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1.2 | Toimintaympäristöpohjaiset sidosryhmät | 30 |
| 4.2 | Tutkimusmenetelmän valinta..... | 31 |
| 4.3 | Aineiston analysointi | 32 |
| 5 | TUTKIMUSAINEISTON TULOKSET | 34 |
| 5.1 | Muistiotositeprosessi..... | 35 |
| 5.2 | Mikä aiheuttaa muistiotositteiden kirjaukset? | 37 |
| 5.3 | Muistiotositteet vuodelta 2016..... | 38 |
| 5.3.1 | Muistiotositteet joulukuussa 2016..... | 40 |
| 5.4 | Muistiotositteet vuodelta 2017..... | 41 |
| 5.4.1 | Muistiotositteet joulukuussa 2017..... | 43 |
| 5.5 | Muistiotositteet 2016 vrt. 2017 | 44 |
| 5.6 | Muistiotositteet vuodelta 2018..... | 47 |
| 5.7 | Muistiotositteet vuodelta 2019..... | 50 |
| 5.8 | SA-tositteet vuosina 2018 ja 2019 | 52 |
| 5.9 | Muistiotositteiden kappalemäärien vertailua vuosina 2016-2019 | 54 |
| 6 | JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO | 59 |
| 6.1 | Keskeisempien tutkimustulosten tarkastelu | 59 |
| 6.2 | Tutkimuksen luotettavuuden arviointi | 60 |
| 6.3 | Jatkotutkimusehdotukset..... | 61 |
| | LÄHTEET..... | 63 |

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Kuvio 1. Kirjatut normaalimuistiot per asiakasvirasto ja –rahasto vuodelta 2016. | 39 |
| Kuvio 2. Kirjattuja SA-tositteita per asiakasvirasto ja –rahasto 2016..... | 39 |
| Kuvio 3. Muistioiden jakauma 2016. | 40 |
| Kuvio 4. Normaalimuistiot joulukuussa 2016. | 40 |
| Kuvio 5. SA-tositteet joulukuussa 2016. | 41 |
| Kuvio 6. Muistioiden jakauma 2017. | 42 |
| Kuvio 7. Kirjatut normaalimuistiot per asiakasvirasto ja –rahasto vuodelta 2017. | 42 |
| Kuvio 8. Kirjattuja SA-tositteita per asiakasvirasto ja –rahasto 2017..... | 43 |
| Kuvio 9. Joulukuun normaalimuistiot vuodelta 2017..... | 43 |
| Kuvio 10. SA-tositteet joulukuussa 2017. | 44 |
| Kuvio 11. Normaalimuistioita kirjattu vuonna 2016 ja 2017. | 45 |
| Kuvio 12. SA-tositteita kirjattu vuonna 2016 ja vuonna 2017. | 46 |
| Kuvio 13. Joulukuun muistitositteet vuosina 2016 ja 2017..... | 47 |
| Kuvio 14. Muistioiden jakauma 2018. | 48 |
| Kuvio 15. SA-tositteet 2018. | 48 |
| Kuvio 16. SA-tositteiden jakauma 2018..... | 49 |
| Kuvio 17. SA-tositteet joulukuussa 2018. | 49 |
| Kuvio 18. Muistioiden jakauma 2019. | 50 |
| Kuvio 19. SA-tositteet 2019. | 51 |
| Kuvio 20. 2019 vuoden SA-tositteiden jakauma. | 51 |
| Kuvio 21. SA-tositteet joulukuussa 2019. | 52 |
| Kuvio 22. SA-tositteet vuosina 2018 ja 2019..... | 53 |
| Kuvio 23. SA-tositteet joulukuussa 2018 ja 2019. | 53 |
| Kuvio 24. Joulukuun muistiot vuosina 2018 ja 2019. | 54 |
| Kuvio 25. Muistitositteiden määrät vuosina 2016-2019. | 55 |
| Kuvio 26. SA-tositteet vuosina 2016-2019. | 56 |
| Kuvio 27. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä..... | 57 |
| Kuvio 28. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä touko-elokuussa. | 57 |
| Kuvio 29. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä syys-joulukuussa. | 58 |

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta ja motivaatio

Tutkimus liittyy muistiotositteiden analyysiin ja toimeksiantajana toimii Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (jäljempänä Palkeet). Palkeilla on tutkittu jo aikaisempina vuosina muistiotositteiden kirjausmääriä, koska ne vievät erityisesti paljon työaikaa ja ovat niin sanotusti ylimääräistä työtä. Palkeille on siis tärkeää, että lähdetään selvittämään muistiotositekirjausmäärien kehitystä vuosien varrelta ja tutkitaan virastokohtaisia eroja kirjausten määrissä.

Palkeille on tehty aikaisempia tutkimuksia muistiotositteiden kirjausmäärien analysoimisesta. Tässä tutkimukset: Muistiotositteiden käsittelyn kehittäminen, jossa tutkittiin vuoden 2012 muistiotosittemääriä (Tuhkanen 2015). Muistiotositeprosessin kehittämistutkimus, jossa vertailtiin vuosien 2012 ja 2014 muistiotositteiden kirjausmääriä (Ovaskainen 2015). Muistiotositeprosessin muutos- ja kehittämistarpeet, jossa vertailtiin vuosien 2014 ja 2016 muistiotositelukuja (Liikanen 2017).

Tämä tutkimus jatkaa muistiotosite määrien analysointia vuosilta 2016 – 2019. Suuria muutoksia on tapahtunut viime vuosien aikana, kuten uuden Kieku-järjestelmän käyttöönotto vuosina 2011 – 2016. Vuosi 2017 oli ensimmäinen, jolloin kaikki asiakkaat ovat samassa Kieku-järjestelmässä. Viimeisimmät asiakkaat saapuivat Kiekuun lokakuussa 2016, eli siitä lähtien luvut ovat kirjanpitoyksiköiden kesken vertailukelpoisia. Analysointi on myös tarkempaa edellisiin vuosiin verrattuna, kun virastoilla oli vielä silloin käytössä useampia järjestelmiä.

Muistiotositteiden kirjaukset painottuvat yleensä tilinpäätösaikaan, joten olisi hyvä lähteä analysoimaan, kuinka paljon tosiaan muistiotositteita kirjataan joulukuulle. Tasaisempi muistiotositekäyttö säästää aikaa sekä helpottaa tilinpäätöksen laatimista.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on vertailla muistiotositteiden kirjausmääriä vuosien 2016 ja 2019 välillä. Vertailua tehdään sekä kuukausi- että vuositasolla. Yhtenä tutkimuskohteena on suorakirjausmuistiot (jäljempänä SA-tositteet); tarkoituksena on analysoida SA-tositteiden kirjausmääriä ja vertailla niitä kirjanpitoyksiköiden välillä. SA-tositelaji poikkeaa muista tositelajeista ja sitä käytetään vain erityistapauksissa. Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) tilintarkastaja kiinnittää kyseisiin tositteisiin erityisesti huomiota. SA-tositteita vertaillaan myös kuukausittain ja vuosittain. Tutkimuksen tarkoituksena on nostaa esille virastoja, joiden SA-tositteiden käyttömäärä poikkeaa muista virastoista.

Tutkimuksen tavoitteena on myös selvittää virastojen välisiä eroavaisuuksia, kuten onko esimerkiksi muistiotositteiden kirjausmäärissä eroja ja miten paljon SA-tositteita esiintyy. Jos analysoinnin myötä löytyy suuria eroja virastojen välillä esimerkiksi SA-tositteissa, kyseisestä virastoa voisi lähteä mahdollisesti jatkotutkimaan, koska kirjausten syyt olisi hyvä selvittää. Myös muistiotositteiden mahdolliset kirjausmäärien laskut tulee huomioida tässä tutkimuksessa. Tutkimuksen tutkimuskysymyksiä ovat:

- Näkyykö virastojen osalta selviä eroja muistioiden määrissä?
- Minkälaisia eroavaisuuksia näkyy SA-tositteiden kirjausmäärissä virastojen kesken?

Palkeet haluaa saada tietoon muistiotositteiden määrän, niiden kehityssuunnan edellisvuosiin verrattuna ja erityisen tärkeää on saada selvyys SA-tositteiden kirjausmääristä. SA-tositteiden kirjausmäärien vertailutiedot vuosien varrella on tutkimussuunnitelman yksi tärkeimmistä selvityskohteista. Tarkoituksena olisi selvittää, onko virastojen välillä eroja niiden määrien käytössä. Tästä voisi myöhemmin tehdä jatkotutkimuksen ja lähteä tutkimaan niitä virastoja, jotka tulevat tämän tutkimuksen myötä esille.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja –aineistot

Tutkimus toteutetaan tapaustutkimuksena Palkeille, minkä tarkoituksena on tehdä vertailua vuosien 2016 ja 2019 muistiotositemäärien välillä ja tutkia niiden kehityssuuntaa. Tapaustutkimuksen yleisin piirre on, että monenlaisia menetelmiä käyttämällä saadaan kokonaisvaltainen, monipuolinen ja syvälinen kuva tutkittavasta tapauksesta. Tapaustutkimuksessa voidaan hyödyntää sekä määrällistä että laadullista menetelmää tai niitä yhdistelemällä. Käytän tässä tutkimuksessa määrällistä tutkimusmenetelmää. (Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti J., 2014, 52-55.)

Analysoin muistiotositteiden kappalemääriä ja vertailen vuosien 2016 ja 2019 lukuja keskenään. Aineistot kerätään yleensä luonnollisissa tilanteissa, esimerkiksi analysoimalla kirjallisia aineistoja (Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti J., 2014, 52-55). Tässä tapauksessa minulle on kerätty muistiotositeluvut SAP Fico -järjestelmästä, eli Palkeiden kirjanpitojärjestelmästä, mistä luon kuvioita tutkimukseen. Käytän myös tutkimuksen tukena Palkeiden sisäisiä tiedostoja ja ohjeita.

Tapaustutkimuksen tavoitteena on tuottaa yksityiskohtaista ja syventävää tietoa tutkittavasta tapauksesta. Tämä mahdollistaa paremman ja laajemman ymmärryksen tutkittavasta. Tapaustutkimuksessa on tärkeää saada selville suppeasta kohteesta paljon informaatiota. Tapaustutkimus vastaa yleensä kysymyksiin miksi ja miten. Tapaustutkimus ei pyri tilastolliseen yleistämiseen, vaan tapausta lähdetään tutkimaan ajallisesti, paikallisesti sekä sosiaaliset yhteydet ja tilanteet huomioiden. (Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti J., 2014, 52-55.)

Kehittämistyötä ei aloiteta tyhjästä, vaan siihen pohjautuu aikaisemmat teoriat, metodit ja aiemmat tutkimukset. Aiheestani löytyy aikaisempia tutkimuksia, jotka tukevat tutkimustani. Svetlana Liikanen selvitteli omassa tutkimuksessaan vuoden 2016 muistiotositemääriä ja vertaili niitä vuoden 2014 muistiotositelukujen kanssa. Tutkimukseni jatkaa vuosien 2017 – 2019 muistiotositeluvuilla. Tärkeitä perusasioita aiheen kirjallisuuteen tutustuessa ovat menetelmät ja taustat, joiden pohjalta on käsitelty samantapaisia ongelmia kuin omassa kehittämistyössä. Tapaustutkimuksen vaiheita ovat (Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti J., 2014, 52-55):

- alustava kehittämisiongelma tai -tehtävä,
- ilmiöön perehtyminen teoriassa ja käytännössä sekä kehittämistehtävän täsmentäminen,
- empiirisen aineiston analysointi ja keruu eri menetelmillä, kuten kyselyillä, haastatteluilla ja havainnoilla,
- kehittämis ehdotukset tai -mallit (Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti J., 2014, 52-55).

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen ensimmäinen pääluku alkaa johdantokappaleella, jossa käydään tutkimuksen lähtökohtia läpi ja kerrotaan, miksi tutkimusta halutaan lähteä tekemään. Kappaleessa tulee myös esille tutkimuksen tavoitteet, aikaisemmat tutkimukset sekä tutkimusmenetelmä ja siihen käytettävä analysointimateriaali.

Toisessa pääluvussa, eli ensimmäisessä teoriakappaleessa kerrotaan esimerkiksi, mitkä lainsäädännöt ja ohjeistukset ohjaavat virastojen toimintaa. Kolmas pääluku keskittyy virastojen taloushallintoon. Molemmat teoriakappaleet tukevat tutkimusta.

Neljännessä pääluvussa esitellään toimeksiantaja Palkeet ja kerrotaan tutkimusmenetelmistä ja tutkimusmateriaalin analysoimisesta. Viidennessä pääluvussa käydään läpi analysointeja ja kuvioita. Luvussa tulee myös esille enemmän muistiotositeprosessista Palkeissa ja virastoissa. Viimeisessä eli kuudennessa pääluvussa tuon esille omia pohdintojani ja mahdollisia jatkotutkimusideoita.

1.5 Aikaisemmat tutkimukset aihealueesta

Muistiotositelukujen analysoinnista Palkeille löytyy kolme aikaisempaa opinnäyte-työtä. Tutkimuksissa tutkittiin muistiotositemäärien kirjauksia ja vertauksia tehtiin eri vuosien välillä. Työni jatkaa vuoden 2016 muistiotositeluvuista lähtien.

Mikkelin ammattikorkeakoulussa opiskellut Susanna Tuhkasen tutki työssään muistiotositteiden käsittelyn kehittämistä, ja tutkimuksen toimeksiantaja toimi Palkeet. Tuhkanen tutki 2012 vuoden muistiotositteiden kappalemääriä ja selvitti

muistiotositteiden kirjausten syitä. Tutkimukseen tarkoituksena oli keksiä parannusehdotuksia muistiotositemääriin ja esittää kehitysehdotuksia muistiotositemäärien vähentämiseksi. Tutkimuksessa käytettiin sekä määrällistä että laadullista tutkimusta. Kvantitatiivisena tutkimuksena selvitettiin muistiotositteinen kirjausmääriä ja sisältöä. Kvalitatiivinen tutkimus suoritettiin haastatteluina. Sen tarkoituksena oli löytää toimintatapoihin parannuskeinoja (Tuhkanen 2015).

Maria Ovaskainen tutki vuoden 2015 opinnäytetyössään muistiotositeprosessin kehittämistä. Tutkimus suoritettiin Palkeille kehittämistutkimuksena. Ovaskainen oli tutkimuksessaan tutkinut vuoden 2014 muistiotositteiden kappalemääriä ja haastatellut kirjanpitäjiä selvittääkseen heidän näkökulmiaan muistiotositeprosessista. Tutkimuksessa selvitettiin muistiotositteiden kappalemäärien muutosta vuodesta 2012. Tutkimustulosten pohjalta hän mietti parannusideoita muistiotositeprosessiin. Tutkimuksessa Ovaskainen on käyttänyt sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista tutkimusmenetelmiä. Kvantitatiivista tutkimusmenetelmää on käytetty tositteiden kappale- ja euromäärien selvittämiseen kyselylomakkeen avulla. Kvalitatiivisena tutkimusmenetelmänä on käytetty haastatteluja, jotka suunnattiin Palkeiden kirjanpitäjille (Ovaskainen 2015).

Hämeen ammattikorkeakoulussa opiskellut Svetlana Liikanen, teki opinnäytetyönsä muistiotositeprosessin muutos- ja kehittämistarpeista ja toimeksiantajana toimi Palkeet. Liikanen jatkoi muistiotositemäärien tutkimista vuoden 2016 luvusta ja hän myös teki vertailua 2014 lukujen kanssa. Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää muistiotositeprosessien muutoksia ja kehittämistarpeita järjestelmän vaihdon myötä. Tutkimusta ohjasi Kieku-järjestelmään siirtyminen ja talousarvioasetuksen muutokset, joiden takia lähdettiin selvittämään vaikutuksia muistiotositeprosessiin. Tutkimustulosten myötä esitettiin kehittämis ehdotuksia muistiotositteiden kirjausmäärien vähentämiseksi (Liikanen 2017).

2 LAIT JA SÄÄDÖKSET VIRASTOILLE

2.1 Viraston toiminnan rahoitus

Julkisen toiminnan päärahoitus tulee valtion talousarviosta. Eri rahoitustapojen merkitys käytännön toiminnassa on hyvinkin virastokohtainen. Aikaisemmin yksi pääsääntöinen rahoitustapa virastoille oli eduskunnan myöntämä määräraha. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 60.)

Säädökset ottavat kantaa koko valtion rahoitukseen, eivätkä yksittäisen viraston toimintaan. Talousarviolaki ja -asetus määräävät, miten hallinnonalan ja yksittäisen viraston tulee tuottaa suunnitelmiaan, jotta koko valtion talousarvio saadaan valmistettua ja päätettyä. Virastot joutuvat suunnittelemaan omaa rahoitustaan ja laatimaan esimerkiksi rahoituslaskelmia, mutta kuitenkin kaikille virastoille ei ole yhtenäisiä ohjeita tai laskelmien laatimisvelvoitteita (Etelälahti & Pöllä, 2002, 60).

Lähtökohtaisesti valtion laitosten ja virastojen toiminta rahoitetaan talousarvion määrärahoilla. Valtion virastot käyttävät sekä julkista valtaa että hoitavat julkisia tehtäviä. Kyseisistä tehtävistä säädetään virastokohtaisessa laissa ja niitä edelleen täsmennetään viraston työjärjestyksessä ja muissa tarkemmissa ohjeistuksissa. Lisäksi lakisääteisten julkisten tehtävien hoitaminen rahoitetaan julkisista varoista talousarviorahoituksella. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 60-61.)

Ministeriö ohjaa virastoja tulosohtauksella. Aitoon tulosohtaukseen kuuluu, että virastoille asetetaan tulostavoitteet ja sovitaan näiden tavoitteiden toteuttamiseen vaativista resursseista, yleensä käytännössä viraston toimintamenomäärärahasta. Määrärahalla ja tuloksilla pitää olla selvä yhteys (Etelälahti & Pöllä, 2002, 61).

Virasto voi periä suoritteistaan maksuja tietyissä tapauksissa. Tämä riippuu viraston toiminnan luonteesta ja sen tehtävistä julkisella sektorilla. Viranomaissuorite on virkatoimi, valtion tuottama tavara ja palvelu sekä muu toiminta. Näin määriteltyinä kaikki, mitä valtion virastot ja laitokset tekevät, ovat suoritteita. Maksuperustelaki kattaa koko valtion toiminnan. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 63, 74-75) (L 21.2.1992/150, § 3.)

Suoritteet jaetaan kahteen tyyppiin: julkisoikeudellisiin suoritteisiin ja muihin suoritteisiin. Julkisoikeudellinen suorite on sellainen valtion viranomaisen suorite, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on yksinoikeus. Tietynlaista toimintaa varten kansalaisen on hankittava julkisoikeudellinen suorite, jonka voi taas hankkia tietyltä viranomaiselta. Esimerkkejä julkisoikeudellisista suoritteista ovat ajokortti ja passi. Muita kuin julkisoikeudellisia suoritteita kutsutaan liiketaloudellisin perustein markkinasuoritteiksi tai hinnoitelluiksi. Suoritteiden kahtiajako on tehty juuri hinnoittelua varten. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 63, 74-75.) (L 21.2.1992/150, § 3.)

Julkisoikeudellisten ja muiden suoritteiden hinnoittelu eroavat toisistaan. Julkisoikeudellisen suoritteen hinta pitää määritellä suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten suuruiseksi. Viraston kustannuslaskennan tulee tuottaa suoritteiden omakustannusarvot ja tämä hinta peritään asiakkailta. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 76).

Muiden suoritteiden hinnoista päätetään liiketaloudellisin perustein. Liiketaloudellinen hinnoitteluperiaate tarkoittaa, että virasto itse toisaalta päättää hinnoittelusta ja ottaa vastuun, että toiminta on kannattavaa. Se, millä tasolla ja millä aikajänteellä toiminnan tulee olla kannattavaa, on virastokohtainen. Kannattavuutta on edellytetty yleensä jokaiselta viraston tulosityksiköltä, toimialalta tai tuoteryhmältä. Kuitenkaan tarkoituksena ei ole, että virasto alihinnoittelee ja aiheuttaa tämän takia epävertvettä kilpailua markkinoille. Vaikka valtion talous toimii muutoin kalenterivuoden aikajaksoissa, vuosittainen kannattavuusvaatimuksen ehtojen täyttäminen saattaa olla mahdotonta. Joskus on tutkittu, että toiminnan on oltava kannattavaa kolmen vuoden liukuvalla aikajaksolla. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 76-77.)

Laissa määritellään suoritteiden maksullisuuden ja maksuttomuuden perusteet. Laki ei ota kantaa yksittäisen viranomaisen tuottamiin suoritteisiin ja niiden maksuihin (Etelälahti & Pöllä, 2002, 75). Suoritteet, joiden on oltava maksullisia, ellei maksuttomuudelle ole perusteltua syytä (L 21.2.1992/150, § 4):

- käyttöoikeuksien ja muiden oikeuksien väliaikainen luovuttaminen,

- muu toiminta, milloin suoritteiden tuottaminen on seurausta vastaanottajan toimipisteestä,
- palvelut, jotka on tuotettu tilauksesta tai muusta toimeksiannosta,
- päätökset, jotka on tehty hakemuksesta, sekä
- tavarat, jotka valtion viranomaisen on tuottanut (L 21.2.1992/150, § 4).

Suorite kuuluu myös olla maksullinen, kun jokin muu kuin valtion viranomaisen tuottaa sitä tai siihen verrattavaa suoritetta maksullisena tai kun suoritteiden tuottaminen liittyy vastaanottajan taloudelliseen toimintaan. (L 14.12.1998/961).

Maksuttomiksi suoritteiksi lasketaan seuraavat, ellei ole suoritteiden maksullisuudelle perustetta (L 21.2.1992/150, § 5):

- suoritteet, joiden tarkoituksena on toimeentulon turvaamisen etuuden antaminen,
- suoritteet, joiden tuottamisen ei voida suoranaisesti kohdistuvan yksittäiseen henkilöön, yritykseen tai muuhun rajattuun henkilöön, sekä
- viranomaisen ohjeet, neuvot, opastus ja tiedottaminen, jos näistä aiheutuu vain vähäisiä kuluja (L 21.2.1992/150, § 5).

Ensimmäisellä kohdalla tarkoitetaan esimerkiksi viranomaisen päätöstä, jolla kansalaiselle myönnetään sosiaalinen etuus. Toisella kohdalla maksuttomuudesta tarkoitetaan kollektiivisuoritteita, eli suoritteita, jotka valtio automaattisesti tuottaa kaikille samanlaisina. Maksun määrääminen ei ole mahdollista, koska ei ole tiedossa maksavaa asiakasta. Kolmannessa kohdassa viranomaiset velvoitetaan antamaan ohjausta ja neuvontaa ilman maksua. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 76.)

Kuitenkin toimivalta maksullisessa toiminnassa on pitkälti annettu ministeriöille. Ministeriö päättää jokaisen viraston osalta erikseen, mitkä viraston suoritteista ovat maksuttomia ja maksullisia. Myös virastokohtaisessa maksuasetuksessa määrätään, mitkä ovat julkisoikeudellisia suoritteita. Tähän loppuu ministeriön muodollinen päätäntävalta viraston maksullisuuden toiminnan ohjauksessa. Liiketaloudellisiin perustein hinnoiteltavien suoritteiden yksittäisiin hintoihin ministeriöillä ei ole oi-

keus puuttua, vaan virasto hinnoittelee suoritteet itse, sen mukaan kuinka kannattavaa se on niille. Toiminta tulee kuitenkin kontrolloinnin kohteeksi tavanomaisen tulosohjausmenettelyn kautta, kun ministeriö seuraa kannattavuuden toteutumisia (Etelälahti & Pöllä, 2002, 77).

2.2 Virastojen talouden säädökset ja määräykset

Virastojen ja laitosten taloutta johdetaan tietyin reunaehdoin. Nämä on otettava huomioon, kun esimerkiksi suunnitellaan viraston taloutta, käytetään rahaa ja kun raportoidaan taloudesta. Reunaehtoja on yleensä kahdenlaista – tietynlaisia kirjoittamattomia taloudellisuuteen velvoittavia periaatteita, jotka ovat sisäänrakennettu valtionhallinnon johtamisjärjestelmäksi valitussa tulosohjauksessa ja muodollisia kirjoitettuja säädöksiä. Virastojen taloutta ohjataan kaikille yhteisin määräyksin, ohjein tai säännöksin tai tietyn virastoa varten vahvistetuin määräyksin. Valtiovarainministeriö ja valtiokonttori antavat eniten yhteisiä määräyksiä. Kuitenkin myös ylin päätösvalta valtiontaloutta koskevissa asioissa kuuluu eduskunnalle (Etelälahti & Pöllä, 2002, 72-73).

Julkisen vallan käyttö pohjautuu perustuslakiin (11.6.1999/731). Se sisältää säännökset valtion järjestysmuodosta, valtiontaloudesta, ylimpien valtioneelinten suhteista ja yksilön oikeuksista. Perustuslaki antaa perusteet valtiontaloudelle ja säätelee lähinnä sitä, mistä asioista eduskunnan on päätettävä (Etelälahti & Pöllä, 2002, 73).

Valtion kirjanpidosta, laskentatoimesta, taloussuunnittelusta ja tarkastuksesta on säädetty laissa valtion talousarviosta. Alkuperäinen laki on vuodelta 1988 (13.5.1988/423.), ja siihen on myöhemmin tehty useita muutoksia. Lain soveltamista varten on annettu asetus vuonna 1992 valtion talousarviosta. Asetus säätelee yksityiskohtaisesti kirjanpitoa, talousarvion rakennetta, taloussuunnittelua, tilinpäätöstä, talouden valvontaa ja valtion maksuliikennettä. Laki ja asetus tunnetaan myös nimillä budjettilaki ja budjettiasetus. Yleinen kirjanpitolaki ja -asetus eivät koske valtion laitoksia ja virastoja, vaan näiden sijasta valtion on noudatettava lakia ja asetusta valtion talousarviosta (Etelälahti & Pöllä, 2002, 73).

Kuitenkin valtion kirjanpidossa sovelletaan hyvän kirjanpitoavan lähteitä, joita ovat kirjanpidon yleisten periaatteiden lisäksi perustuslaki, valtion talousarviosta annetut laki- ja asetus sekä näistä johdettavat periaatteet. Tarkempia määräyksiä ja ohjeita antavat valtionvarainministeriö ja Valtiokonttori. Lisäksi valtion kirjanpitolautakunnan lausunnot edesauttavat hyvän kirjanpitoavan muodostumista valtion kirjanpidossa. Kuitenkin myös monet KILA:n antamat lausunnot ovat sovellettavissa valtion kirjanpitoon (Koponen, H. 2008).

Hyvää kirjanpitoapaa tulkitaan pääosin yleisten kirjanpitoperiaatteiden perusteella. Hyvällä kirjanpitoavalla tarkoitetaan esimerkiksi pyrkimystä oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen ja kohtuullisuusperiaatteen käyttämiseen tilinpäätöksessä sekä oikean kirjausperusteen käyttäminen ja entiteetti-, jatkuvuuden-, luottavuuden-, olennaisuuden-, taloudellisuuden-, täydellisyyden-, varovaisuuden-, vertailtavuuden ja nopeuden periaatteiden noudattamiseen kirjanpidossa. Hyvä kirjanpitoapa muotoutuu käytännössä noudattamalla edellä olevia sääntöjä ja periaatteita. Hyvää kirjanpitoapaa ei ole määritelty lainsäädännössä, määräyksissä tai ohjeissa, mutta sitä noudatetaan yleisesti (Koponen, H. 2008).

Talousarvioasetuksen 69 §:n (263/2000) mukaan virastojen ja laitoksen johdon on pidettävä huolta siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan sisältöön ja laajuuteen sekä niihin liittyviin riskeihin asianmukaiset menettelyt, jotka varmistavat (VK/1210/00.00.00.01/2018):

- viraston ja laitoksen hallinnassa olevien omaisuuden ja varojen turvaamisen,
- viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen toiminnasta ja taloudesta,
- viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan tuloksellisuuden ja laillisuuden (VK/1210/00.00.00.01/2018).

2.2.1 Maksuperustelaki ja -asetus

Pääsääntöisesti viranomaistoiminta ja julkiset tehtävät rahoitetaan poliittisilla päätöksillä verovaroin eikä toiminnan kohteelta tai asiakkaalta perittäviltä maksuilla.

Maksut ovat virastolle joustava rahoitusmuoto. Palvelujen maksullisuus yleensä myös rajoittaa niiden kysyntää. Asettamalla maksun palvelulle voidaan mitata, kuinka suuri todellinen kysyntä on. Toimintaa voidaan mukauttaa palvelujen kysyntään maksujen avulla nopeammin kuin talousarviosta saatavilla määrärahoilla. Mikäli kysyntä kasvaa, maksuilla voidaan hankkia lisäresursseja ja tuottaa näillä uusia maksullisia palveluita. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 74.)

Virasto ei kuitenkaan voi vain toimintansa rahoittamiseksi ryhtyä myymään mitä tahansa tai asettaa maksuja mille tahansa toiminnalle – Viraston maksullisen toiminnan tulee liittyä perustehtävään – viranomaistoimintaan tai muuhun virastolle säädettyyn tehtävään. Toisaalta viraston julkisesta perustehtävästä ei voida koskaan periä maksua, tämä on aina rahoitettava julkisin varoin. Kuitenkaan käytännössä asia ei ole näin selväpiirteinen, vaan joudutaan tekemään rajanvetoa palveluiden maksuttomuuden ja maksullisuuden välillä. Valtioiden virastojen ja laitosten suoritteiden maksullisuuden perusteista säädetään valtion maksuperustelaissa. (21.2.1992/150.) (Etelälahti & Pöllä, 2002, 74.) Kerroin tarkemmin maksuperustelain määritelmistä luvussa Viraston toiminnan rahoitus.

2.2.2 Valtiovarainministeriön määräykset ja ohjeet

Valtiovarainministeriöllä (jäljempänä VM) on laaja toimivalta ja vastuu laskenta-toimessa ja taloushallinnossa. Sen tulee yleisesti sovittaa yhteen ja ohjata talous- ja toimintasuunnittelua, talousarvion laatimista ja kehysmenettelyä. VM vastaa valtion toimintojen maksullisuudesta ja perittävien maksujen yleisten perusteiden linjauksista. Myös valtiovarainministeriön toimialaan kuuluu kirjanpito, tilinpäätös, taloudenhoidon tarkastus ja muu laskentatoimi. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 78.)

Käytännössä ministeriö hoitaa laskentatoimen ja taloushallinnon ohjaamista antamalla koko valtionhallinnolle ohjeita ja määräyksiä. Tärkein taloussuunnittelua koskeva ohje on yleensä maaliskuussa annettava ohje toiminta- ja taloussuunnitelmien ja talousarvioehdotusten laadinnasta. Talousarvion toteutukseen liittyvät valtion talousarvion yleiset soveltamismääräykset. Soveltamismääräys on annettu valtioneuvoston päätöksenä VM:n esityksestä. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 78.)

VM ohjaa valtion laskentatoimea ja taloushallintoa ja niiden kehittämistä myös Valtiokonttorin tulosohtajaana. Valtiokonttori toimii valtiovarainministeriön hallinnonalalla ja näin VM voi asettaa Valtiokonttorille tulostavoitteita, jotka koskevat valtion taloudenohjauksen kehittämistä. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 78.)

2.2.3 Valtiokonttorin määräykset ja ohjeet

Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 24 c §:n (1216/2003) mukaan Valtiokonttori voi antaa määräyksiä virastojen, laitosten ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpidon, laskentatoimen ja maksuliikkeen hoidon, taloushallinnon toimintojen ja menettelytapojen yksityiskohdista sekä tilinpäätöksen laadinnasta (VK/1210/00.00.00.01/2018). Kuitenkin Valtiokonttorin toimivalta määräysten antajana ulottuu vain valtion kirjanpitoon, ei taloussuunnitteluun. Tällainen yleinen valtuutus antaa virastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville rahastoille kirjanpitoa koskevia ohjeita on annettu Valtiokonttorin talousarvioasetuksessa. Valtiokonttori täsmentää omilla ohjeilla ja määräyksillään talousarvionlain ja -asetuksen kirjanpidon koskevia kohtia. Sama oikeus antaa määräyksiä ja ohjeita koskee myös kirjanpidon järjestelmiä. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 78-79.)

Valtion virkamiehillä on käytössä Kieku-järjestelmä. Kieku-ratkaisu sisältää yhteiset henkilöstö- ja taloushallinnon prosessit, yhteisen Kieku-järjestelmän ja se toteuttaa valtiohallinnon yhteistä seurantakohdemallia. Palkeet omistaa Kieku-järjestelmän. Kieku-ratkaisun myötä kirjanpitoyksiköt ottivat käyttöön valtion yhteisen taloustiedon seurantakohdemallin. Seurantakohteissa on sekä yhteisiä, kirjanpitoyksikkökohtaisia että konsernitason seurantakohteita. (Palkeet 2020.)

Määräyksien ja ohjeiden tarkoituksena on tulkita virastoille, mitä ylemmät säädökset käytännössä tarkoittavat ja miten niitä myös toteutetaan käytännössä. Valtiokonttorin tehtävä on huolehtia siitä, että virastot hoitavat kirjanpitoa mahdollisimman yhtenäisesti niin, että virastojen kirjanpidoista voidaan koota valtion keskuskirjanpito. Valtiokonttorin kirjanpitoa koskevia määräyksiä ovat esimerkiksi määräykset käytettävistä kirjanpidon tileistä, tietojen toimittamisesta keskuskirjanpitoon ja kirjanpitoaineiston säilyttämisestä. Virastojen sisäistä laskentaa koskevat määräykset käsittelevät esimerkiksi virastojen kustannuslaskennassa käytettävää

korkoa. Valtiokonttori määrää myös, mitkä tiedot pitää kirjata virastojen taloussääntöihin (Etelälahti & Pöllä, 2002, 79).

2.2.4 Virastokohtaiset säädökset ja määräykset

Virastot ja laitokset käyttävät julkista valtaa tai hoitavat julkisia tehtäviä. Tämän vuoksi ne perustetaan aina lailla, jossa viraston tehtävät on tarkkaan määritelty. Virastokohtaisissa laeissa ei juuri lainkaan mainita taloutta koskevia asioita (Etelälahti & Pöllä, 2002, 79).

2.2.5 Taloussääntö

Talousarvioasetuksen vaatimukset kirjanpidossa ja taloushallinnossa konkretisoituvat virastojen taloussäännössä. Tilivirastolla pitää olla taloussääntö, jonka se myös itse vahvistaa. Tiliviraston ja viraston ero on siinä, että tilivirasto on valtion maksuliikennettä ja kirjanpitoa hoitava yksikkö, ja virasto on toiminnallinen kokonaisuus, tiettyä tehtävää hoitava yksikkö. Tilivirastoon saattaa kuulua useampi toiminnallisesti itsenäistä virastoa. Tilivirasto vahvistaa oman tulkintansa siitä, miten talousarviolakia ja -asetusta sovelletaan tämän toimialalla ja tämän viraston toiminnassa. Taloussäännössä vahvistetaan esimerkiksi viraston taloushallinnon organisointi sekä kirjanpidon ja maksuliikkeen järjestäminen. Valtiokonttori ohjeistaa, mistä taloussäännössä on määrättävä. Myös taloussääntöjen asianmukaisuus tullaan tarkistamaan virastojen tilintarkastuksen yhteydessä. Taloussäännön tulee ottaa kantaa talousasioiden lisäksi esimerkiksi sisäisen valvonnan järjestelyihin ja taloushallinnon järjestelmien tietoturvakysymyksiin. Taloussääntöä laadittaessa Valtiokonttorin määräysten mukaisesti, on otettava huomioon viraston toimintaan ja talouteen mahdolliset liittyvät riskit. Mitä riskialttiimpaa toiminta on, sitä tarkempi taloussäännön tulee olla. Valtiokonttorin edellyttämä sisällysluettelo taloussäännössä sisältää seuraavat (Etelälahti & Pöllä, 2002, 81-82):

1. Yleistä
2. Taloushallinto-organisaatio
3. Toiminnan ja talouden suunnittelu ja seuranta
4. Maksuliike

5. Menojen käsittely
6. Tulojen käsittely
7. Kirjanpito ja tuloksellisuuden laskentatoimi
8. Tilinpäätös
9. Omaisuuden hallinta
10. Taloushallinnon tietojärjestelmät
11. Menettelyt havaittaessa virheitä tai väärinkäytöksiä taloushoidossa
12. Muut määräykset (M. VK/483/00.00.00.01/2019).

3 VALTION TALOUSHALLINNSTA

3.1.1 Kieku-järjestelmä

Valtion yhteistä Kieku-järjestelmää käyttää noin 63 000 virkamiestä. Kieku tarkoittaa valtion yhteistä tapaa toimia henkilöstö- ja taloushallinnossa sekä yhteistä Kieku-järjestelmää. Kaikki valtion virastot ja laitokset sekä Palkeet tuottavat talous- ja HR-palveluita yhteisellä Kieku-järjestelmällä ja yhteisellä tavalla. Esimerkiksi kaikki valtion palveluksessa työskentelevät käyttävät Kiekua omissa HR-asioissaan, kuten hakiessaan vuosilomiaan, poissaolojaan ja kohdentaessaan työaikaansa. Siitä he näkevät myös palkkalaskelmansa. (Ronkainen H. 2016.)

Kieku on osa talous- ja henkilöstöhallinnon kokonaisuudistusta, joka aloitettiin vuonna 2004 ja käyttöönotot päättyivät lokakuussa 2016. 2000-luvun alussa oli vielä käytössä yli 100 virastokohtaista talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmää. Kiekun myötä pystyttiin yhtenäistämään virkamiesten toimintatapoja. (Ronkainen H. 2016.)

Kieku-ratkaisun henkilöstöhallinnon prosesseihin sisältyvät osaamisen hallinta, palkanlaskenta, palvelussuhteen hallinta ja työaikojen hallinta. Kiekun taloushallinnon prosesseihin kuuluvat kirjanpito, menojen ja tulojen käsittely sekä sisäinen laskenta. Kieku-taloushallinnon ulkopuolelle jäävät menotositteen hyväksymiskierto, maksuunpano ja verkkokauppa. Kiekun ja ulkoisten kassa- ja laskutusjärjestelmien sekä verkkokauppajärjestelmien välille toteutetaan tarvittaessa liittymät. Menotositeiden hyväksymiskierto tapahtuu asiakirjojen ja laskujen kierrätys- ja arkistointijärjestelmä Handilla (ennen Rondolla). Henkilöstö- ja taloushallinnon arkistoitavat dokumentit arkistoidaan nykyisin Handiin. (Palkeet 2020.)

Kieku-tietojärjestelmä koostuu seuraavista sovelluksista (Palkeet 2020):

- Ajanhallinta (CGI Ajanhallinta),
- eKieku (SAP Fiori),
- Kieku-taloushallinto (SAP FICO),
- Kieku-henkilöstöhallinto (SAP HCM),

- Osaava Succes Factors,
- Palkat (CGI Palkat),
- Palveluaikalaskenta (CGI Palveluaikalaskenta),
- Tuntien kohdennuslomake (SAP CATS),
- Vuosilomasuunnittelu (CGI Vuosilomasuunnittelu) (Palkeet 2020).

Kieku-järjestelmästä pystytään tuottamaan myös analyysiraportteja, esimerkiksi tilinpäätökseen liittyviä vakioraportteja. Nämä toteutetaan SAP:n Business Intelligence:llä (BI) (Palkeet 2020).

Lisäksi Kiekulla on valmiit liittymät valtionhallinnon yhteisiin tietojärjestelmiin, kuten Handi (SoftCo), Rondon (R8), Tahtin ja matkahallinnan (M2) välillä. Kieku rakentaa tarvittaessa yhdessä viraston kanssa vaadittavat liittymät Kiekun ja viraston omien järjestelmien välille (Palkeet 2020).

3.2 Viraston kirjanpidosta

Valtion viraston kirjanpidossa on pidettävä huoli, että valtion kirjanpitoon tulee kirjatuksi kaikki valtion talousarviotalouden talous- ja liiketapahtumat. Tällä tarkoitetaan sitä, että ne tapahtumat, jotka eivät ole talousarviotalouden talousarvio- tai liiketapahtumia, siirretään ne sille talousyksikölle, jonne ne kuuluvat. Viraston ja talousarviotalouden kannalta ne käsitellään niin sanotusti läpikulkuerinä, jolloin ne ikään kuin kulkevat viraston läpi vaikuttamatta sen menoihin tai tuloihin. Toiseksi tämä tarkoittaa sitä, että sen valtion viraston, jonka kanssa valtion ulkopuolinen talousyksikkö on liiketoiminnassa, on pyrittävä kirjaamaan valtion talousarvio- tai liiketapahtuma heti talousarviotalouden kirjanpidon kannalta oikein riippuen, onko kyseessä viraston oma vai jollekin toiselle virastolle kuuluva talousarvio- ja/tai liiketapahtuma. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 171.)

Myös valtiolla ja sen yksiköillä on reaali- ja rahaprosessi, mutta kuitenkin nämä poikkeavat yritysten vastaavista prosesseista. Ensinnäkin laitokset ja virastot eivät ole omia, itsenäisiä taloudellisia yksiköjä, vaan ne kuuluvat valtiontalouden kokonaisuuteen. Esimerkiksi virastoilla ei ole omaa kassaa, vaan virastojen rahatalous on osa valtion yhteistä keskuskassaa. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 43.)

Reaaliprosessi on yrityksen tuotantoprosessi, oli sitten kyseessä palveluiden tai tavaroiden tuottaminen. Yritys hankkii tarvitsemiansa tuotantotekijälajeja tuotantomarkkinoilta. Tämän jälkeen nämä jalostetaan suoritteiksi, jotka luovutetaan sitten suoritemarkkinoita edustaville asiakkaille. Rahaprosessin näkökulmasta yrityksen keskipisteenä on kassa. Periaatteessa kaikki rahavirrat kulkevat yhden ja saman kassan kautta. Suorite- ja tuotantotekijämarkkinoiden lisäksi yritystä ympäröivät rahoitusmarkkinat, joilta yritys voi saada tuloa joko lainanantajilta vieraan pääoman ehdoin tai omistajilta oman pääoman ehdoin (Etelälahti & Pöllä, 2002, 42-43).

Virastot kuitenkin tarvitsevat tuotannontekijöitä samoin kuin yritykset; koneita, laitteita, tiloja, työpanosta, joista joudutaan maksamaan korvaus luovuttajalle. Virastoilla on tosin erilainen suhde asiakkaisiin ja suoritemarkkinoihin; virastotoiminnassa ja julkisia palveluita tuottaessa ei yleensä ole maksavaa asiakasta, jolta pystyttäisiin perimään virastolle aiheutuneet kulut. Suoritteet ovat ilmaissuoritteita ja ne rahoitetaan toista kautta tulevilla verovaroilla viraston näkökulmasta. Myöskään yksittäisellä virastolla ei ole yhteyksiä rahoitusmarkkinoihin, vaan viraston rahaliikenne on vain yhteydessä Valtiokonttorin hoitamaan valtion keskuskassaan. Vasta sitten tätä kautta valtio kokonaisuutena liittyy rahoitusmarkkinoihin. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 43.)

3.3 Kirjanpitosuhteiden yleiset kirjaussäännöt

Jokaista liike- tai talousarviotapahtumaa kirjattaessa on otettava yhtä aikaa kantaa sekä siihen, miten tapahtumat kirjataan kirjanpidossa, että siihen, miten se kirjataan talousarviokirjanpidossa. Liikekirjanpidossa tapahtumat on luokiteltava liikekirjanpidon kirjausmääräysten ja tilikartan mukaisille tileille, kun taas talousarviokirjanpidossa tapahtumat on kirjattava sen vuoden talousarvion mukaisesti, minkä vuoden määrärahaa käytetään tai tuloa saadaan. (Etelälahti & Pöllä, 2002, 172.) Menoja, jotka eivät ole talousarviomenoja, ei kirjata talousarviokirjanpitoon ollenkaan. Näitä menoja ovat esimerkiksi kuukausittainen tehdyt poistot (Etelälahti & Pöllä, 2002, 173-174).

3.4 Muistiotositteista

Suoraan pääkirjanpitoon tehtäviä tositteita kutsutaan useimmiten muistiotositteiksi. Muistiotositteelle on arkistoitava siihen liittyvät laskelmat tai muut aineistot, joista myös tulee käydä ilmi, miten kirjattavaan summaan on päästy. Muistiotositteella voidaan kirjata esimerkiksi seuraavia tapahtumia (Lahti S. & Salminen T. 2014. s. 151):

- jaksotukset ja niiden purut,
- laskennalliset kurssierot,
- maksettava arvonnäkövero,
- oikaisu ja korjaukset,
- täsmäytystositteet,
- vyörytykset ja muut sisäiset kustannussiirrot (Lahti S. & Salminen T. 2014. s. 151).

Suoraan pääkirjanpitoon tehtävät tositteet ovat yleisesti manuaalisia muistiotositteita. Muistiotositteiden lukumäärät ja niiden sisältämät rivimäärät voivat olla suuriakin, esimerkiksi yrityksissä, joissa on paljon sisäisen laskennan seurantatasoja (Lahti S. & Salminen T. 2014. s. 159).

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 43 §:n (1435/2014) mukaan kirjausten tulee perustua numeroituun, päivättyyn ja hyväksyttyyn tositteeseen, joka varmentaa kirjanpitotapahtuman. Palkeilla voidaan hyväksyä muita kuin talousarviomenon tositteita siten kuin Valtiokonttori määrää (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Talousarvioasetuksen 44 §:n (600/1997) mukaan kirjanpidon tositteelle on sisällytettävä veloitettavista ja hyvitetävistä tileistä, jollei muuten ole selvää, mille tilille kirjanpitotapahtuma on kirjattu. Lisäksi tositteeseen tulee merkitä kullekin tilille kirjattavat määrät ja tositteen hyväksymiskierto. Talousarviokirjanpidon talousarviomenon ja -tulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä talousarviomeno tai -tulo on aiheutunut. Suoritteen luovutusajankohta, tuotannontekijän vastaanottoajankohta tai muu liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon menon tai

-tulon syntymisajankohta on pystyttävä todentamaan tositteella, sen liitteellä tai muulla vastaavalla tavalla (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Talousarvioasetuksen 38 §:n 3 momentin (430/2018) mukaan ennen menon maksamista 69 b §:ssä tarkoitetun taloussäännön nojalla tehtävään määrätyn henkilön on hyväksyttävä meno. Hyväksyjän tulee tarkastaa menoperusteen oikeellisuus ja hyväksyminen allekirjoitetaan ja päivätään. Hyväksymismerkinnästä tulee myös käydä ilmi tilit, joille meno kirjataan (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Palkeet voi hyväksyä seuraavat tositteet ilman erillistä kierrättämistä asiatarastuksessa kirjanpitoyksikössä (VK/1210/00.00.001/2018):

- avustavia tilinpäätösvienneistä pääoman siirtokirjauksen todentavat tositteet,
- korjaus-, oikaisu- tai siirtokirjauksen todentavat tositteet, jotka on huomattu Palkeilla ja jotka eivät muuta talousarvion tilijaottelussa vahvistettua talousarviotiliä tai talousarviomenon määrää eikä muutoksella ole vaikutusta maksuunpanoon,
- käyttöomaisuustositteet, jotka eivät todenna talousarviotapahtumaa,
- myyntilaskutuksessa syntyvät kirjanpidon tositteet,
- tiliotetositteet, jotka eivät todenna talousarviomenoa (VK/1210/00.00.001/2018).

Talousarvioasetuksessa 45 §:n tarkoitetut korjaus-, oikaisu-, tai siirtokirjauksen todentavat tositteet, joiden todentama kirjaus muuttaa talousarvion tilijaottelussa vahvistettua talousarviotiliä tai talousarviomenon määrää, hyväksytään kirjanpitoyksikössä (VK/1210/00.00.00.01/2018).

3.4.1 Käyttöomaisuustositteet

Palkeissa voidaan hyväksyä käyttöomaisuustositteet, jotka eivät todenna talousarviotapahtumaa. Tositteen hyväksyjä vastaa myös siitä, että asiakirja, joka todentaa

muun kuin talousarviotapahtuman, on numerollisesti ja asiallisesti oikea. Käyttöomaisuustositte tarvitsee kirjanpitoyksikön hyväksymän dokumentin silloin, kun kirjaus perustuu (VK/1210/00.00.00.01/2018):

- arvonkorotus kirjaukseen,
- hallinnan siirtoon,
- keskeneräiseen käyttöomaisuuden purkamiseen valmiiseen käyttöomaisuuteen,
- luovutukseen,
- manuaaliseen ja suunnitelmasta poikkeaviin poistoihin, esimerkiksi arvonalennuksen takia tehtävä ylimääräinen poisto,
- romutukseen (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Suunnitelman mukaisten poistojen todentavien tositteiden osalta edellytetään, että poistosuunnitelman ja poistokirjauksen välinen yhteys on löydettävissä. Kirjanpitoyksikkö hyväksyy poistosuunnitelmat ja tekee päätökset edelle mainituista asioista (VK/1210/00.00.00.01/2018).

3.4.2 Myyntilaskutuksessa syntyvät kirjanpidon tositteet

Kirjanpitoyksiköllä on oltava myytäviin suoritteisiin perustava hinnasto ja tästä tulee myös olla maininta taloussäännössä sekä siinä tulee olla, kuka ylläpitää ja hyväksyy hinnaston. Hinnastossa pitää olla suoritteen tai palvelun/tuotteen hinta, nimi, alv-kanta ja tiliointitiedot. Kirjanpitoyksiköiden laskutus pitää perustua hyväksyttyyn hinnastoon ja kirjanpitoyksikkö myös vastaa siitä, että hinnastossa olevat tiedot ovat ajantasaiset (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Mikäli kirjanpitoyksikkö laskuttaa palvelusta tai tuotteesta, joka ei perustu hyväksyttyyn hinnastoon, suoritteen hinta ja tiliointi tulee hyväksyä kirjanpitoyksikössä ennen laskutusta. Kirjanpitoyksikkö vastaa laskutuspyynnön oikeellisuudesta ja sisällöstä, kun taas Palkeiden vastuulla on valvoa, että myyntilaskutuksessa syntyvät kirjanpidon tositteet vastaavat laskutuspyynnön kanssa (VK/1210/00.00.00.01/2018).

3.4.3 Palkanlaskentaan liittyvät tulokirjaukset

Palkeissa tarkastetaan ja hyväksytään seuraavia palkanlaskennassa käsiteltäviä tulokirjauksia (VK/1210/00.00.00.01/2018):

- palkasta perittävien muiden kuin lakisääteisten erien tulokirjaukset, kuten ateriapidätykset ja autotallipaikat,
- työnantajaviraston saamat lakisääteisten korvausten tulokirjaukset, kuten Kelan sairaus- ja vanhempainpäivärahat sekä Valtiokonttorin työtapaturmia koskevat korvaukset (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Palkanlaskennassa käsiteltäviä lakisääteisiä korvauksia koskevien tulokirjausten oikeellisuudesta varmistutaan seuraamalla, että tosite ja korvauspäätökset menevät päittäin. Vastaavasti palkasta perittävien muiden kuin lakisääteisten erien tulokirjausten oikeellisuudesta varmistutaan seuraamalla, että tosite vastaa kirjanpitoyksikön perinnästä toimittamia tietoja (VK/1210/00.00.00.01/2018).

3.4.4 Muut tositteet

Palkeissa voidaan hyväksyä korjaus-, oikaisu-, tai siirtokirjausten todentavien tositteiden, jotka mainittiin aikaisemmin, lisäksi maksuunpanovaikutteisia, erillisessä asiataarkastuksessa kierrätettäviä oikaisutositteita (VK/1210/00.00.00.01/2018):

- kirjanpitoyksikössä hyväksytyjen verojen tilitykset Verohallinnolle,
- kirjanpitoyksikön saamat ylisuoritusten palautukset,
- ostolaskuista perittyjen ulosottojen tilitykset,
- pankkitilille palautuneiden palkka- tai palkkiosuoritusten uudelleen maksut (VK/1210/00.00.00.01/2018).

3.4.5 Tietojärjestelmien välisten siirtojen täsmäytykset

Kirjanpitotositteelle asetettu vaatimus hyväksymisestä ei koske tietojärjestelmien välisiä siirtoja todentavia täsmäytysraportteja, kuten tapauksissa, joissa kirjanpidon siirrossa muodostuu koontitosite ja joiden sisältämät kirjanpidontapahtumat on jo

kertaalleen hyväksytty lähdejärjestelmässä. Koneellisten tietovälineiden käyttäminen kirjanpidossa sekä menetelmäkuvauksen laatiminen -määräyksen (VK 482/03/2010) mukaan tällaiset aineistot pitää täsmäyttää ja dokumentoida (VK/1210/00.00.00.01/2018).

4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA AINEISTO

4.1 Kohdeorganisaation esittely

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus, eli Palkeet, on valtiovarainministeriön hallinnonalalla toimiva konsernipalveluiden tuottaja. Palkeiden tavoitteena on edistää julkishallinnon toimivuutta tarjoamalla talous- ja henkilöstöhallinnon tuki- ja asiantuntijapalveluita. Palkeet tuottaa kyseisiä palveluita valtionhallinnon virastoille, laitoksille ja rahastoille sekä myös noin 70 000 yksittäiselle palkansaajalle lähes 650 työntekijän avulla (Palkeet 2020).

Palkeet toimii omakustannusperiaatteella, joka tarkoittaa, että palveluiden kehittämisen ja tuottamisen kustannukset katetaan palvelumaksuilla. Liikevaihto oli vuonna 2019 53,5 miljoonaa euroa. Toimipaikat sijaitsevat Joensuussa, joka on päätoimipaikka, Hämeenlinnassa, Porissa ja Mikkelissä. Myös Palkeilta löytyy tilapäinen toimipiste Helsingistä (Palkeet 2020).

Palkeet palvelee lähes kaikkia valtionhallinnon laitoksia ja virastoja. Asiakkuudesta sopineet viimeisimmät ovat eduskunta ja Suomen pankki. Palvelujen piirissä on yhteensä noin 73 000 valtion työntekijää. Palkeet toimii valtionhallinnon sisäisenä palveluntarjoajana. Yhteistyöstä ja palveluiden tuottamisesta sovitaan palvelusopimuksissa (Palkeet 2018). Talousarvioasetuksen 69 §:n (1435/2014) mukaan Palkeiden johto vastaa valtion talousarviosta annetun lain b §:ssä tarkoitettua sisäisestä valvonnasta siltä osin kuin kirjanpitoyksikön tehtävät on palvelusopimuksella siirretty Palkeiden tehtäväksi (VK/1210/00.00.00.01/2018).

Palkeiden organisaatio jakaantuu henkilöstö- ja talouspalvelujen tuotannosta vastaaviin palvelualueisiin sekä asiakkuusyksiköihin ja ICT- ja kehityspalveluihin. Näitä tukevat sisäiset henkilöstöpalvelut, talous-, viestintä- ja yhteiset palvelut sekä riskienhallinta- ja laatupalvelut (Palkeet 2019).

Palkeita johtaa toimitusjohtaja. Palkeiden johtoryhmän lisäksi Palkeissa on johtamista tukeva neuvottelukunta, joka käsittelee toiminnan toimintalinjoja ja kehittä-

missuuntia sekä niitä koskevia aloitteita. Palkeilla on myös asiakkaidenneuvottelukunta, joka on keskeinen toimija palvelukeskuksen ja asiakkaiden välisessä yhteistyössä. Asiakasneuvottelukunta pystyy tuomaan asiakkaiden näkökulmia palveluihin, toimintamalleihin ja järjestelmien jatkokehitykseen sekä uusien palveluiden ja ideoiden kehittämiseen (Palkeet 2019).

Palkeissa sidosryhmällä tarkoitetaan, että ne ovat henkilöitä tai ryhmiä, joihin Palkeiden toiminta voi vaikuttaa tai jotka omalla toiminnallaan voivat vaikuttaa Palkeiden toimintaan. Sidosryhmiä luokitellaan (Palkeet 2016):

- liiketoimintapohjaiset sidosryhmät,
- toimintaympäristöpohjaiset sidosryhmät,
- sisäiset ja ulkoiset sidosryhmät (Palkeet 2016).

4.1.1 Liiketoimintapohjaiset sidosryhmät

- Sisäisiin sidosryhmiin kuuluvat johtajat, henkilöstö ja toiset tulosityksiköt. Heillä on pysyvä suhde yritykseen, taloudellinen panostus, ja he osallistuvat yrityksen päätöksen tekoon.
- Arvoketjusidonnaisiin sidosryhmiin kuuluvat asiakkaat, kierrättäjät, kuluttajat (asiakkaiden asiakkaat ja palkansaajat) ja strategiset toimittajat (Valtori, Osuuspankki, CGI Suomi Oy). Niillä on pysyvä suhde sovitun ajan, taloudellinen panostus, mutta eivät välttämättä osallistu päätöksentekoon.
- Muita sidosryhmiä ovat esimerkiksi, konsultit, teknologiaorganisaatiot, työmarkkinajärjestöt. Niillä on sekä lyhytaikaisia että pitkäaikaisia liikesuhteita (Palkeet 2016).

4.1.2 Toimintaympäristöpohjaiset sidosryhmät

- Taloudelliseen toimintaympäristöön kuuluvat kilpailijat, toimialajärjestöt, muut yhteiskunnalliset toimijat, kuten tutkijat ja pohjoismaiset palvelukeskukset.
- Poliittiseen toimintaympäristöön kuuluvat kansanedustajat, viranomaiset (VM, valtionkonttori), kaupungit, maakuntaliitot ja poliittiset järjestöt.

- Yhteiskunnalliseen toimintaympäristöön kuuluvat asiakkaat, oppilaitokset, kansalaiset, yhteiskunnalliset- ja kansalaisjärjestöt, kuluttajajärjestöt ja media (Palkeet 2016).

4.2 Tutkimusmenetelmän valinta

Tutkimusmenetelmäksi valikoitui kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus, jolle on ominaista aiemmat teoriat, johtopäätökset aiemmista tutkimuksista, hypoteesien eli väittämien ja oletuksien esittäminen ja käsitteiden määrittely. Myös kvantitatiiviseen tutkimukseen viittaa aineiston keruun ja koejärjestelyjen suunnittelu, joissa on tärkeää, että havaintoaineisto soveltuu määrälliseen mittaamiseen. Aineiston tuottaminen tilastollisesti käsiteltävään muotoon ja muuttujien muodostuminen taulukkomuotoon. Päätelmien teko perustuu havaintoaineistojen tilastolliseen analyysiin, kuten esimerkiksi tulosten kuvailu prosenttitaulukoilla ja tulosten merkitsevyyden tilastollinen testaus. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 136.)

Määrällinen tutkimus oli looginen valinta ja samaisesta aiheesta löytyy aikaisempia tutkimuksia, joista on saanut pohjaa aiheelle. Aikaisempia tutkimuksia on Muistiotositteiden käsittelyn kehittäminen (Tuhkanen 2015), Muistiotositeprosessin kehittämistutkimus (Ovaskainen 2015) ja Muistiotositeprosessin muutos- ja kehittämistarpeet (Liikanen 2017). Minulle annettiin 2016 – 2019 vuosien muistiotositeluvut, jotka muutin luettavampaan muotoon esimerkiksi kuvioin, prosentuaalisin lukemin ja taulukoin. Tein luvuista eri vuosien osalta esimerkiksi Pivot-taulukoita, joista pystyin helposti suodattelemaan tarvittavia tietoja ja laskemaan olennaisia lukuja, jotka pystyin edelleen muuntamaan kaavioiksi ja prosenteiksi.

Teoria ei vain synny itsekseen, vaan se muodostuu käytännön tutkimustoiminnan pohjalta. Teoria on inhimillisen toiminnan tulosta, ja niitä voidaan arvioida kuin mitä tahansa ihmisten luomusta. Arviointeja varten on kehitelty standardeja ja ne ovat yleensä samoja kuin ne, joita esitetään tavoitteeksi, kun teoriaa pyritään muodostamaan. Teorian- ja käsitteenmuodostuksen tavoitteita ovat (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 139):

- selvyys, joka viittaa täsmällisyyteen ja yksiselitteisyyteen ja nämä lisäävät informatiivisuutta,
- totuus, joka koskee tavoiteltavien lauseiden sisältöä. Tieteessä etsitään todellisuutta koskevaa tietoa,
- yksinkertaisuus, joka voi tarkoittaa sekä käyttökelpoisuutta että rakenteellista yksinkertaisuutta. Esimerkiksi yksinkertaiset teoriat ja lait ovat yleensä käyttökelpoisia,
- yleisyys, joka koskee tavoiteltavien lauseiden loogista muotoa. Esimerkiksi yleiset lauseet ovat informatiivisempia kuin niiden erikoistapaukset (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 139).

Vanhastaan tutut näkemykset tieteellisestä tutkimuksesta täydentää tällaista yhteyttä. Tämän kyseisin hypoteettis-deduktiivisen mallin myötä, teoria siis syntyy havainnoista, joita tehdään reaali maailmassa. Teorioista voidaan johtaa uusia ajattelun jatkeita, uusia hypoteeseja, joita jälleen voidaan viedä jatkeeksi reaali maailmaan todennettavaksi (erikoistapaukset (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 140).

Olin Palkeilla töissä sekä talous- että henkilöstöpuolella, joten minulla on jonkin verran käytännön tietämystä ja tietotaitoa analysoitavista asioista, prosesseista ja tutkimuksen teoriasta. Tämä edesauttoi tutkimuksen etenemistä.

4.3 Aineiston analysointi

Seuraan kirjanpitoyksiköiden ja rahastoiden muistiotositelukuja vuosien 2016 ja 2019 välillä. Olen jakanut muistiot normaalitositteisiin ja suorakirjaustositteisiin. Teen analysointia vuosi- että kuukausitasolla sekä tutkin myös virastoittain normaalimuistioiden ja SA-tositteiden määriä ja nostelen virastoja sitä mukaa esille, jos luvuissa näkyy heittoja ja on esimerkiksi suuriakin eroja muiden välillä.

Lukujen analysoinnin tarkoituksena on löytää mahdolliset epäkohdat kirjanpitoyksiköissä esimerkiksi, jos virastolla on ollut yllättäviä lasku- ja noususuhdanteita. Mikäli muistioiden käyttö on lakannut yllättäen tai niiden kirjaukset ovat nousseet hurjasti. Etenkin SA-tositekirjauksia tekeviä kirjanpitoyksiköitä tulee seurata ja

analysoida tarkemmin. SA-tositteiden kirjaukset ovat muutenkin poikkeustapauksia, ja niiden käyttämisellä pitää olla perusteltu syy.

Tämän tutkimuksen myötä nousseita asiakkaita voi mahdollisesti lähteä jatkotutkimaan ja selvittää muistioiden, etenkin SA-tositteiden, käytön konkreettisia syitä. Myös olisi hyvä esimerkiksi selvittää, miten muistiotositteiden kirjaukset ovat vähentyneet tai/ja, miksi luvut ovat nousseet yllättäen tiettyinä vuosina.

5 TUTKIMUSAINEISTON TULOKSET

Sain toimeksiantajaltani Palkeilta Excel-taulukkoita, johon oli kerätty eri vuosien muistiotositelukuja. Muistiotositteet oli otettu suoraan Palkeiden käytössä olevasta Kiekun SAP Ficosta. Lukuja oli kerätty minulle sekä kuukausi- että vuositasolla. Minulle oli myös luotu luvuista jo valmiiksi esimerkiksi Pivot-taulukkoita, joita myös itse tein, että sain luvut paremmin analysoitavaan muotoon.

Tutkimukseen sisältyi kaikki kirjanpitoyksiköt sekä rahastot, joille oli syntynyt muistiotositteita vuosien 2016 – 2019 aikana. Alustavasti minun oli tarkoitus analysoida vain vuosien 2016 ja 2017 muistiotositteiden määriä, mutta sain myöhemmin vielä vuosien 2018 ja 2019 muistiotositteet. Vuosien 2016 ja 2017 muistiotositeluvut ovat kerätty minulle kirjanpitoyksikkö/rahastokohtaisesti, kun taas vuosien 2018 ja 2019 luvut ovat vain vuositasoiset. Vain SA-tositteet ovat virastokohtaisesti kerätty minulle vuosilta 2018 – 2019. Lukuja on analysoitu eri tavoin vuosien välillä, jotta tulokset olisi saatu mahdollisimman vertailukelpoisiksi. Keskityin myös erityisesti joulukuun lukuihin, koska silloin tapahtuu eniten kirjauksia.

Täytyy myös huomioda, että muistioilla voidaan korjata useampaa tositetta, ja tällöin muistiotosite sisältää enemmän rivejä, kun on korjattu enemmän kuin yhtä tositetta. Eli, jos jokaisen tositteen korjaisi omalle muistiolle, tällöin myös muistiotositteiden määrä kasvaisi. Lisäksi muistioilla tehtyjen korjauksien summat voivat vaihdella merkittävästi. Kirjaukset voivat olla ihan muutaman sadan suuruisia tai, jos muistiolla korjataan useampaa tositetta, kirjaussummat voivat olla erittäin suuriakin.

Kirjanpitoyksiköiden/rahastoiden määrissä on tapahtunut vuosien aikana vaihtelua; kirjanpitoyksiköitä on päättynyt ja fuusioita on tapahtunut virastojen välillä. Nyt vuonna 2020 on kirjanpitoyksiköitä yhteensä 65 kpl (64 kpl vuonna 2019) ja rahastoja 11 kpl samoin 2019 vuonna.

Koska tutkimuksessa haluttiin erityisesti tutkia SA-tositteita, niin käytin samanaista vertailua kuin Ovaskainen ja Tuhkanen käyttivät omissa tutkimuksissaan. He olivat jakaneet muistiot normaalimuistioihin ja suorakirjausmuistioihin kuten minä

nyt omassa tutkimuksessani. Niiden eriyttäminen toisistaan oli looginen ratkaisu ja näin myös sai paremmin SA-tositteet esille sekä pääsi muutenkin kartoittamaan melko hyvin, miten virastot jakaantuvat muistiotositteiden määrän mukaan. Olen myös numeroinut asiakkaat Palkeille, jotta en paljasta asiakaskohtaisia tietoja.

5.1 Muistiotositeprosessi

Muistiotositeella tarkoitetaan sähköisesti laadittua tositetta, joka siirretään kirjanpito-ohjelmaan. Muistiotosite laaditaan esimerkiksi, kun halutaan korjata tai oikaista tiliointiä. Kiekussa on käytössä yhdeksän erilaista muistiotositetta ja jokaisella tositelajilla on omat käyttötarkoituksensa (Palkeet 2018):

- YA on Handin (aikaisemmin Rondo R8:n) kautta siirtyvä muistiotosite, joka on niin sanottu normaali muistio.
- UA on Winshuttlella kirjanpitoon tuotava muistiotosite. Winshuttlen avulla pystytään tuomaan Exceliin kirjatut asiatiedot suoraan Kieku-järjestelmään. Tätä toimintoa käytetään yleensä massakorjauksissa.
- YU on Handin kautta SAP:iin siirtyvä muistiotosite, jotka hyväksytään Palkeissa.
- YY tositelajia käytetään, kun täydennetään seurantakohteita palkkakirjauksille SAP Ficoon.
- UY on Winshuttlella kirjanpitoon tuotava muistiotosite, joka vastaa Handi-muistioiden tositelajia YY.
- UX on Winshuttlella kirjanpitoon tuotava muistiotosite, jota käytetään vain Ely-Livi-kirjausmallin yhteydessä. Tositelaji vastaa Handi-muistio YX.
- YB on Handin kautta SAP:iin siirtyvä muistiotosite, jolla on muista muistiotositteista poiketen erillinen hyväksymiskierto.
- YX on Ely-Livi-kirjausmallin muistio. Tositelajia käytetään menojen ja tulojen siirtoon Kehasta Liviin.
- SA-tositelajia Palkeet käyttää niissä tapauksissa, kun muistiotosite joudutaan kiireellisen aikataulun vuoksi tallentamaan suoraan SAP:iin manuaalisesti tai Winshuttlella, eikä ehditä laatia muistiotositetta ja hyväksymiskier-

rättää Handissa. SA-tositelaji kiertää validointisäännöt. SA-tositelajia voidaan käyttää myös palkkakorjauksissa, joissa korjausta ei voi tehdä muutoin kuin ohittamalla validointisäännöt (Palkeet 2018).

Luokittelin kaikki tositelajit normaalimuistioiksi paitsi SA-tositelajin.

Tositelaji valitaan sen mukaan, mitä on tarkoitus korjata ja jos rivejä on paljon, voidaan käyttää Winshuttle-tositelajeja. Tositelajien valintaa vaikuttaa validointisäännöt. SA-tositelajia saa käyttää vain poikkeustapauksissa (Palkeet 2018).

Muistiotositteet käsitellään Handissa ja siirretään hyväksymiskierron jälkeen Kiekuun. Muistiotositteiden osalta käytössä ovat Handin muistiotositteepohja ja myös kirjanpitoyksikkökohtaiset Excel-muistiotositteet. Mikäli muistiotositteella on Kiekuun validointisäännön vastaisia kirjauksia, tositteet jäävät Handissa hylättyihin ja tositteet joudutaan käsittelemään Handissa uudelleen. Poikkeustapauksissa muistiotositteen (SA-tosite) voi tehdä suoraan Kiekuun ja kierrättää jälkikäteen Handissa. Jonka jälkeen tositteiden siirrot kirjanpitoon täsmäytetään ja täsmäytys dokumentoidaan. Tositteet arkistoituvat Handissa (Palkeet 2017).

Palkeissa voidaan hyväksyä oikaisu-, korjaus- ja siirtokirjauksen todentavia tositteita, joiden tarve on havaittu Palkeissa. Kirjaukset eivät saa muuttaa talousarvion määrää, talousarvion tilijaottelussa vahvistettua talousarviotiliä eikä muutoksella saa olla vaikutusta maksuunpanoon. Kirjanpitäjä hyväksyy tositteet, mikäli kirjauksilla ei ole vaikutusta edellä mainittuihin asioihin. Tositteet, jotka muuttavat talousarviotiliä tai talousarvion määrää, hyväksytään kirjanpitoyksikössä (Palkeet 2017).

Kirjausketjun (audit trail) todentamiseksi tulee kirjanpitoon tehtävät korjaukset merkitä alkuperäisiin tositteisiin. Tositteiden kommentoinnissa hyödynnetään Handin linkitys -toiminnallisuutta. Linkitys tosin voidaan tehdä vain yhteen dokumenttiin, eli jos yhdellä tositteella korjataan samanaikaisesti useampaa alkuperäistä tositetta, pitää linkitys laittaa yhdelle korjattavalle tositteelle ja muille korjattaville tositteille viedään kommenttilappu, jotta voidaan todentaa audit trail. (Palkeet

2018). Muistion pitää olla selkeä ja siitä pitää saada selvää, mitä korjataan tositemueroineen. Periaatteena on, että ulkopuolinen Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastaja ymmärtää, miksi muistio on tehty.

Muistiomäärät, jotka sain analysoitavaksi, on otettu Kiekun SAP Ficosta. Olen maininnut useammin tässä luvussa Handista, eli järjestelmästä, joka korvaa Rondo R8:n vähitellen ja lopulta kokonaan vuoden 2020 aikana.

5.2 Mikä aiheuttaa muistiotositteiden kirjaukset?

Muistiot ovat lähinnä korjaustositteita, joita syntyy, kun halutaan esimerkiksi korjata virheellinen tiliöinti laskun kirjauksessa. Kirjauksissa voidaan korjata esimerkiksi liikekirjanpidon tiliä (LKP-tili), kustannuspaikkaa, talousarviokirjanpidon tiliä (jäljempänä TaKP-tili), projektia, toiminto -tiliöintejä. TaKP-tilin muistiokorjaukset voivat johtua esimerkiksi, kun laskun tiliöinneissä on käytetty kuluvan vuoden määrärahaa, vaikka edellisen vuoden määrärahaa olisi vielä jäljellä ja se pitäisi saada käytettyä.

Myös nämä korjaustositteet voivat aiheutua ihan tekijän osaamattomuudesta tai, ettei ole saanut riittävää perehdytystä esimerkiksi juuri laskujen tiliöinteihin, mikä aiheuttaa ylimääräistä korjaustyötä jälkeensä. Yleensäkin eri prosessien ohjeiden tai mallikirjausten puute voi aiheuttaa paljon niin sanotusti turhaa haittaa, kun yritetään saada apua tiliöinteihin. Välttämättä aina kaikilla ei ole myöskään tiedossa henkilöä, jolta voi pyytää apua. Tämän seurauksena tehdään virheellisiä kirjauksia omien aavistusten mukaan.

Kiire myös vaikuttaa työn jälkeen esimerkiksi lyhyellä aikataululla kuten tilinpäätöksen aikaan, jolloin voi tulla helposti erhekirjauksia. Työnjälkeä ei välttämättä ehditä kovin hyvin tarkastaa vaan muistiot pistetään nopeasti hyväksyntäkierrolle. Hyväksyntäkierron pitäisi kyllä ehkäistä virheiden syntyä, kun muutkin tarkastavat muistiossa olevia tietoja ja kirjauksia, mutta välttämättä kaikkea ei huomaa, etenkin jos on isoja määriä muistioita tarkastettavana nopealla aikataululla. Siksi myös SA-tositteiden käyttö on pulmallista, koska se käy asiataarkastuksessa vasta jälkikäteen, kun tositemuero on jo kirjanpidossa. SA-tositteet myös kiertävät validointisäännöt, eli ne

eivät voi jäädä kiinni esimerkiksi virheellisistä tiliöinneistä kuten normaalimuistiotosite.

Järjestelmienkin toiminnallisuus voi vaikuttaa muistiotositteiden tekoon, koska välttämättä aina järjestelmien käyttökatkojen ja päivitystöiden myötä tallennettu tieto ei välttämättä saavu kaikkiin järjestelmien osapuoliin. Esimerkiksi henkilöstöpuolella ei aina kaikki oleelliset tiedot tullut palkkoihin asti, jonka seurauksena jouduttiin tekemään monen kuukauden oikomisista eri järjestelemiin. Samoin eri sidosryhmien (esimerkiksi vero, keva ja tulorekisteri) järjestelmiin piti tehdä oikaisuja aikaisemmin annettuihin virheellisiin tietoihin.

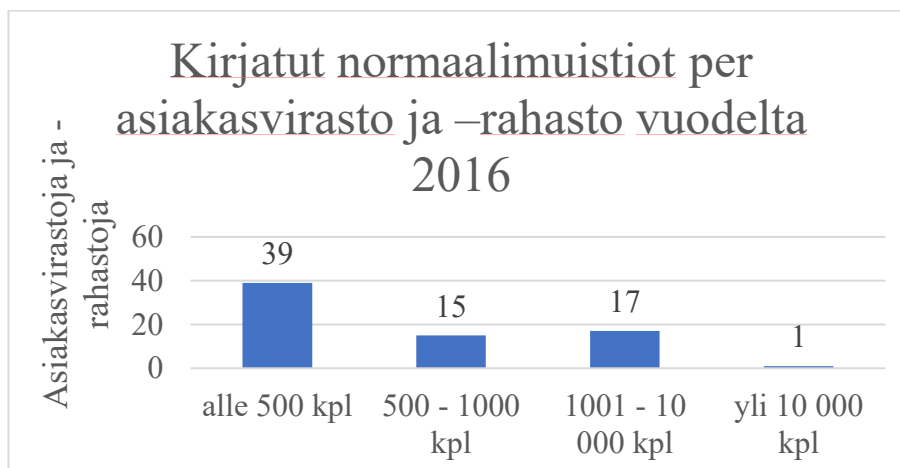
Järjestelmän vaihdokset, kuten Kiekun käyttöönotto vuosina 2011 – 2016, teki luultavasti muutoksia muistioiden kirjausmääriin. Uusien järjestelmien myötä tulee uudet toimintatavat ja tietysti opetellaan uuden järjestelmän käyttöä, minkä takia pakollakin vahingossa sattuu virheitä, joita joudutaan korjaamaan myöhemmin.

Myös muissa prosesseissa syntyy erilaisista syistä muistioiden tekoa, esimerkiksi tuloissa tai palkoissa, kuten aikaisemmin mainitsin. Virastoilla voi olla myös omia erityispiirteitä, joka aiheuttaa muistiotositteiden kirjauksia, mitä sitten taas toisella virastoilla ei ole.

5.3 Muistiotositteet vuodelta 2016

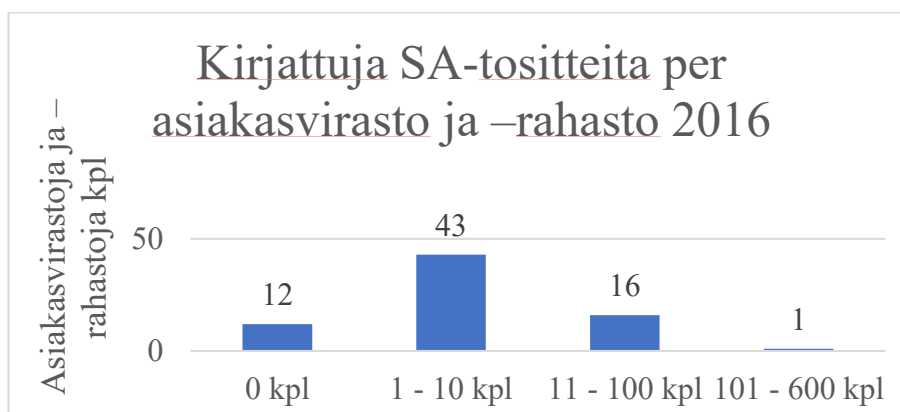
Kaikki asiakasvirastot Kiekussa 1.10.2016 alkaen, eli 2016 ovat täysin vertailukelpoisia virastojen kesken. Muistiotositevertailussa oli kirjanpitoyksiköitä 65 kpl ja rahastoja 7 kpl.

Eniten muistioita oli kirjannut virasto 6, joka oli kirjannut normaalimuistioita kokonaisuudessaan 51 761 kpl. Virasto 6:n normaalimuistioiden määrä kaikista vuoden 2016 normaalimuistioista on 45,1 %. Toiseksi eniten muistioita kirjasi virasto 33, 7 344 kpl ja kolmanneksi virasto 16, 4 615 kpl. Suurin osa virastoista ja rahastoista on kuitenkin kirjannut alle 500 kpl normaalimuistiotia.



Kuvio 1. Kirjatut normaalimuistiot per asiakasvirasto ja –rahasto vuodelta 2016.

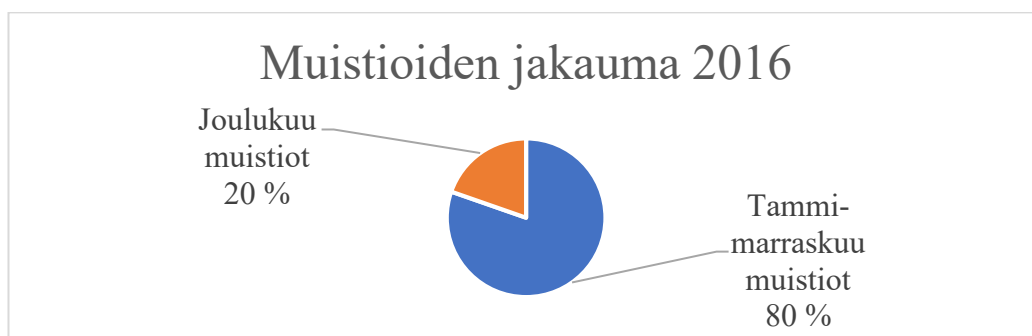
SA-tositteita eniten oli kirjannut virasto 33, 548 kpl. Määrä oli selvästi korkeampi muihin virastoihin ja rahastoihin verrattuna. Toiseksi suurin määrä oli virastolla 6, vain 79 kpl. Suurin osa SA-tositteista on jäänyt luokkaa 0-10 kappaletta. Tilintarkastajat kiinnittävät SA-tositteisiin huomioita, koska ne siirretään suoraan SAP Ficoon, kirjanpitojärjestelmään ilman tarkastuskierrätystä. 2016 vuoden kaikista muistioista oli 1,04 % SA-tositteita. Kuusikymmentä virastoa 72 virastosta ja rahastosta kirjasi vuoden 2016 aikana SA-tositteita.



Kuvio 2. Kirjattuja SA-tositteita per asiakasvirasto ja –rahasto 2016.

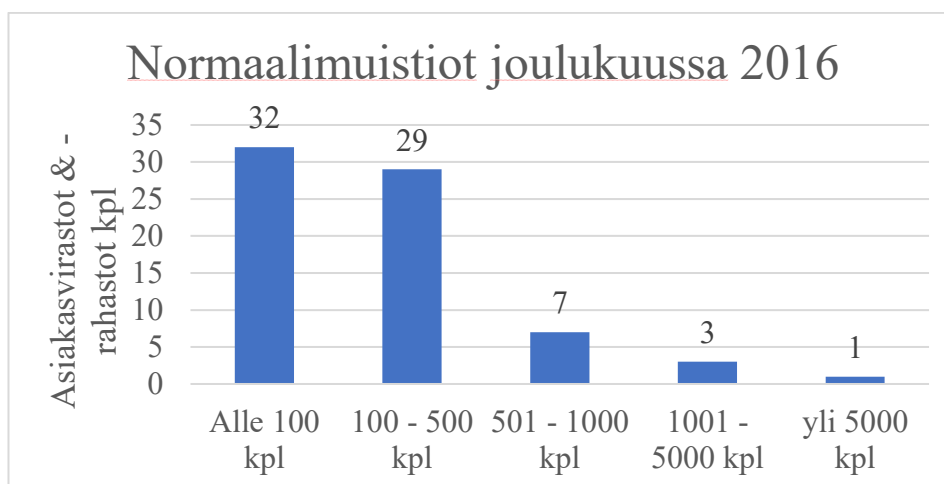
5.3.1 Muistiotositteet joulukuussa 2016

Suurin muistiotositteiden kirjausmassa käsitellään joulukuussa. Joulukuussa kirjattiin muistioita yhteensä 22 814 kpl, mistä oli 775 kpl (3,40 %) SA-tositteita. 2016 vuoden joulukuussa kirjattiin 19,7 % koko vuoden määrästä.



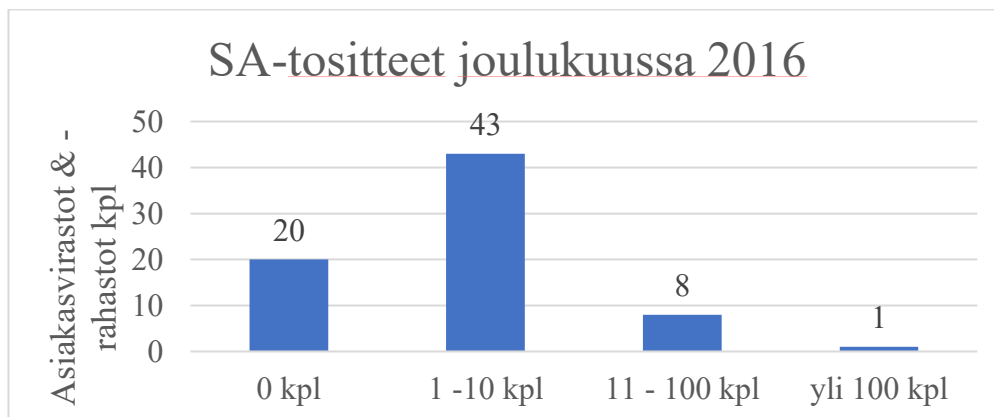
Kuvio 3. Muistioiden jakauma 2016.

Eniten normaalimuistioita oli tehnyt virasto 6, 6 198 kpl. Se oli myös ainoa virasto, joka sijoittui pylväsdiagrammissa kohtaan yli 5 000 kpl. Virastot, jotka sijoittuivat toiseksi suurimmalle kategorialle (1 001 – 5 000 kpl) olivat virasto 33, 1 956 kpl, virasto 36, 1 442 kpl ja virasto 7, 1 185 kpl. Virasto 19 oli ainoa, joka ei ollut kirjannut joulukuussa lainkaan muistiotositteita.



Kuvio 4. Normaalimuistiot joulukuussa 2016.

Eniten SA-tositteita joulukuussa oli kirjannut virasto 33, 416 kpl, mikä oli myös 53,7 % kaikista joulukuun SA-tositteista. Seuraavaksi suurimmat määrät olivat virastolla 7, 41 kpl ja virastolla 8, 40 kpl. Osa ei ollut kuitenkaan kirjannut lainkaan SA-tositteita joulukuussa ja suurin osa oli 1 – 10 kpl:n luokkaa joulukuussa.

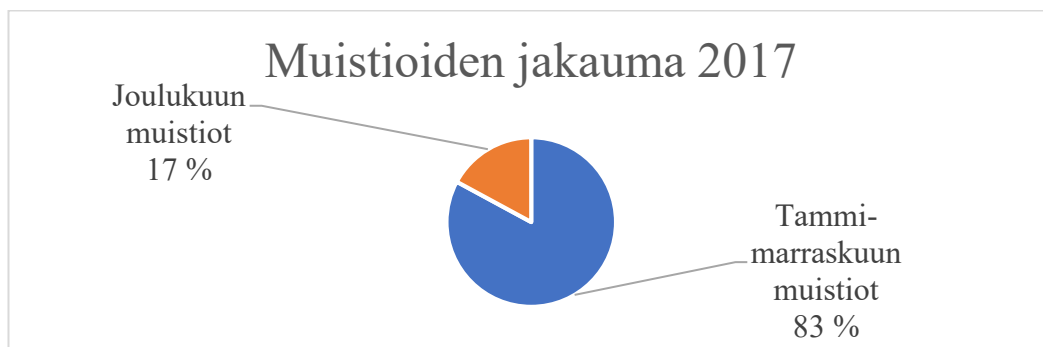


Kuvio 5. SA-tositteet joulukuussa 2016.

5.4 Muistiotositteet vuodelta 2017

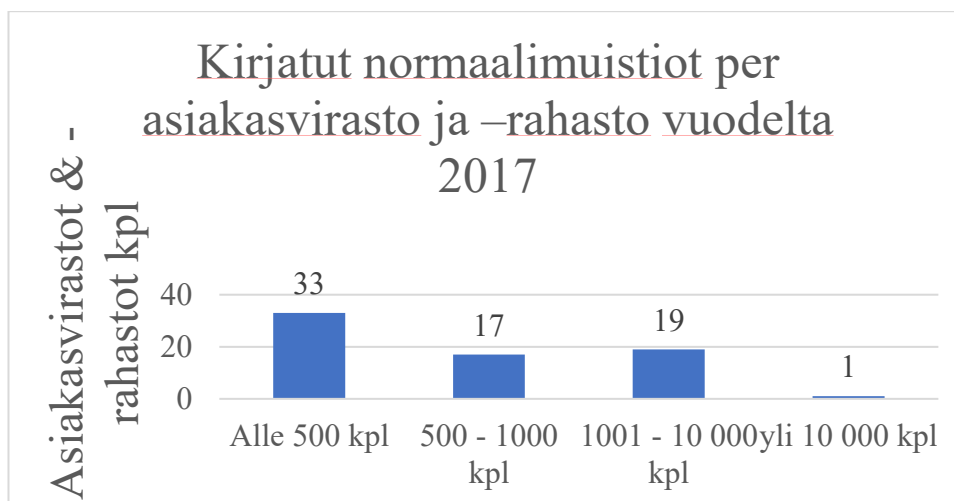
2017 vuosi oli ensimmäinen vuosi, jolloin kaikki olivat yhteisessä Kieku -järjestelmässä. Muistiotositteiden luvut olivat myös korkeimmillaan 2017 vuonna. Kiegun käyttöönotto on varmasti ollut osatekijä joidenkin virastojen kohdalla. Uuden järjestelmän myötä tuli esimerkiksi uusia toimintatapoja ja silloin myös opeteltiin uuden järjestelmän käyttöä. Esimerkiksi silloin otettiin käyttöön YX-tositelaji, joka on voinut joltain määrin lisätä muistioiden kasvua.

Muistiotositeluvuissa oli yhteensä 70 kirjanpitoyksikköä ja rahastoa, kun taas viime vuonna oli 72. Kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus CIMO (jäljempänä CIMO) ja opetushallitus yhdistyivät vuoden 2017 alusta uudeksi virastoksi (Opetushallitus) (Palkeet 2017). Myös Hallinnon tietotekniikkakeskus HALTIK (jäljempänä HALTIK) siirtyi 1.6.2016 alkaen osaksi Valtion tieto- ja viestintätekniikkakeskus Valtoria (jäljempänä Valtori) (Valtori 2016). Kirjanpitoyksiköiden numeroinnissa on siis huomioitu kahden kirjanpitoyksikön pois jääminen, eli kirjanpitoyksiköiden numerointisysteemi täsmää 2016 ja 2017 vuoden välillä.



Kuvio 6. Muistioiden jakauma 2017.

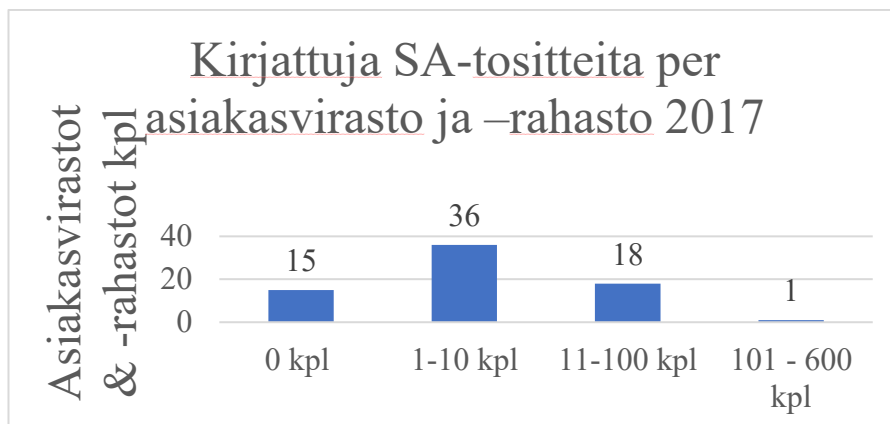
Kirjanpitoyksiköistä 33 kpl on pysynyt muistiotosittekirjauksissaan alle 500 kappaaleessa tilikautta kohti. Suurin osa virasto-otannasta (37 kpl) on kirjannut yli 500 kpl normaalimuistiotositteita vuoden aikana. Virasto 6 on eniten kirjannut normaalimuistioita, 50 031 kpl. Muita suuria määriä kirjanneita kirjanpitoyksiköitä olivat virasto 33 (8 145 kpl), virasto 16 (4 449 kpl), virasto 62 (4 147 kpl) ja virasto 36 (3 948 kpl).



Kuvio 7. Kirjatut normaalimuistiot per asiakasvirasto ja –rahasto vuodelta 2017.

Kirjanpitoyksiköistä ja rahastoista 15 kpl ei ollut kirjannut lainkaan SA-tositteita koko vuoden aikana. Suurin osa virastoista oli pysynyt 1-10 tositteessa. Eniten SA-tositteita oli kirjannut virasto 33 (501 kpl). Toiseksi eniten kirjauksia teki virasto 6 (67 kpl). Kaikista vuoden 2017 SA-tositteista on 43,1 prosenttia virasto 33:n. Virasto 33:n kaikki muistiot ovat yhteensä 8 646 kpl ja viraston 6 on 50 098 kpl, eli tässä herää kysymys, miksi virasto 33 käyttää niin paljon enemmän SA-tositteita

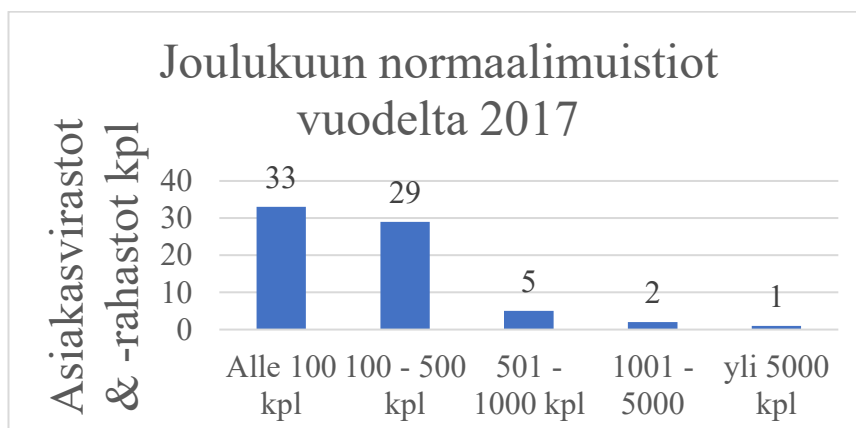
verrattuna virastoon 6, jolla on kuitenkin kaikkiaan 479,4 %:a enemmän kirjattu muistioita.



Kuvio 8. Kirjattuja SA-tositteita per asiakasvirasto ja –rahasto 2017.

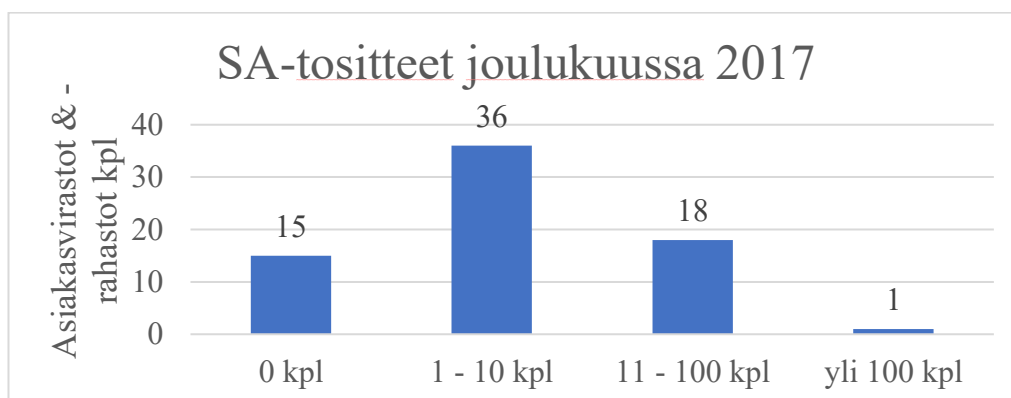
5.4.1 Muistiotositteet joulukuussa 2017

Kirjanpitoyksiköistä/rahastoista 33 on onnistunut kirjaamaan alle 100 kpl normaali-muistioita joulukuussa. Kuitenkin 37 virastoa 70 virastosta on kirjannut 100 kpl tai enemmän normaali-muistioita. Edelleen eniten on kirjannut virasto 6, 6 179 kpl. Muita, jotka sijoittuivat toiseksi ylimmälle kuviossa, olivat virasto 33, 1 526 kpl ja virasto 36, 1 179 kpl.



Kuvio 9. Joulukuun normaali-muistiot vuodelta 2017.

Joulukuussa SA-tositteiden kirjaukset ovat huipussaan. SA-tositteita oli kirjattu joulukuulle yhteensä 621 kpl. Virasto 33 oli kirjannut eniten SA-tositteita joulukuussa, 280 kpl, eli 45,1 % muistioista. Seuraavaksi suurimmat luvut ovat virastoilla 7 ja 30 (28 kpl ja 4,5 %/virasto). Kaikkiaan 53,4 % vuoden 2017 SA-tositteista oli kirjattu joulukuulle.



Kuvio 10. SA-tositteet joulukuussa 2017.

5.5 Muistiotositteet 2016 vrt. 2017

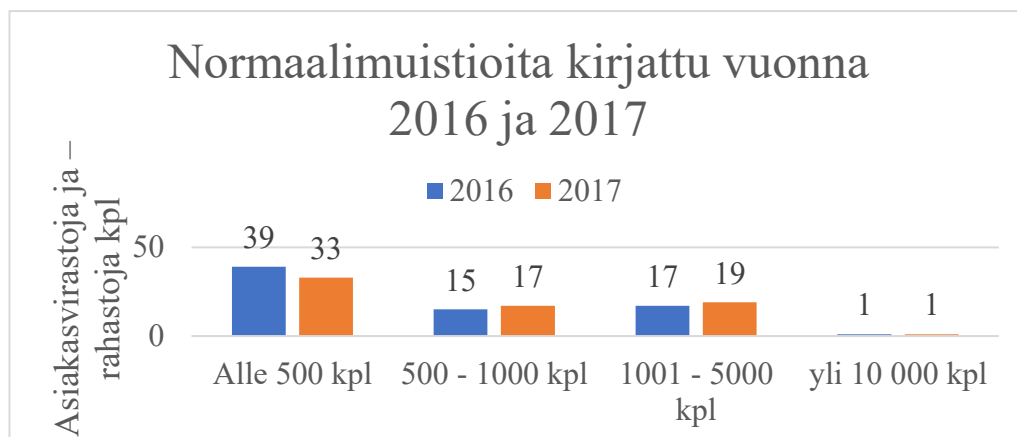
Tässä kappaleessa vertailen vuoden 2016 ja 2017 lukuja, koska minulle on kerätty luvut virastoittain, tositelajeittain ja kuukausittain, niin sain luvut vertailukelpoisempaan muotoon verraten vuosien 2018 ja 2019 lukuja, joista minulla on vain kokonaismäärät tositelajeittain ja kuukausittain.

Myös vuoden 2016 otannassa minulla oli 72 kirjanpitoyksikköä ja 2017 70, kun oli tapahtunut muutoksia virastojen välillä, CIMO yhdistyi Opetushallituksen kanssa (muodostaen Opetushallituksen) ja HALTIK siirtyi Valtoriin. Päätin jättää nämä kaksi 2016 vuoden lukujen vertailutietoihin.

Vuoden 2017 alle 500 kappaleen kirjaukset olivat vähentyneet ja vastaavasti kirjanpitoyksiköt/rahastot ovat kirjanneet enemmän ryhmissä 500-1 000 kappaletta ja 1 001– 5 000 kappaletta. Vuonna 2016 oli kirjattu yhteensä 114 842 kpl normaali-muistiota ja vuonna 2017 118 818 kpl, eli muistioiden määrä on kasvanut 3,46 prosenttia vuodesta 2016.

Aikaisemmin kirjausmäärissä nousi esille seuraavat kirjanpitoyksiköt:

- virasto 6 (51 761 kpl vuonna 2016 ja 50 031 kpl vuonna 2017, -3,34 %),
- virasto 33 (7 322 kpl vuonna 2016 ja 8 145 kpl vuonna 2017, +11,2 %),
- virasto 16 (4 615 kpl vuonna 2016 ja 4 449 kpl vuonna 2017, -3,60 %),
- virasto 62 (4 461 kpl vuonna 2016 ja 4 174 kpl vuonna 2017, -6,43 %),
- virasto 36 (1 838 kpl vuonna 2016 ja 3 948 kpl vuonna 2017, +114,8%).

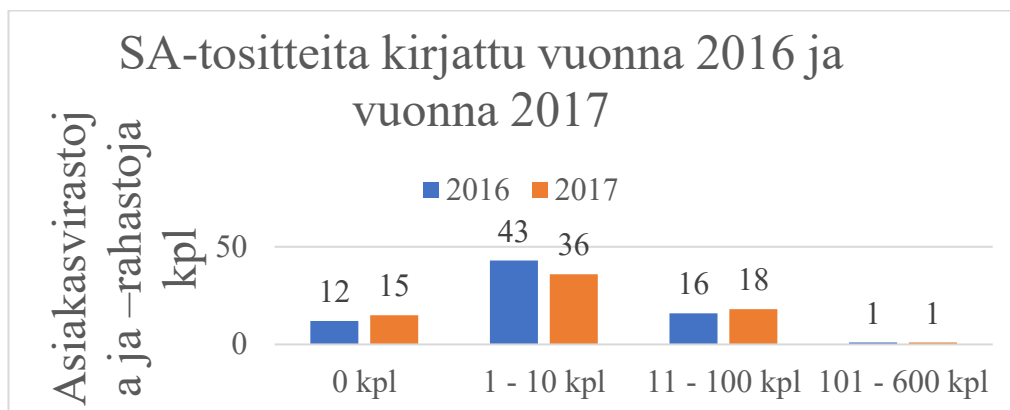


Kuvio 11. Normaalimuistioita kirjattu vuonna 2016 ja 2017.

SA-tositteiden määrä on vähentynyt vuonna 2017, useimmat virastoista eivät kirjanneet lankaa SA-tositteita. Myös kirjaukset välillä 1-10 olivat vähentyneet. Kuitenkin ryhmässä 11-100 kappaletta määrät ovat nousseet.

Vuonna 2016 oli kirjattu yhteensä 1 211 kappaletta SA-tositteita ja vuonna 2017 1 163 kappaletta (-3,96 %). Eniten SA-tositteita kirjasi vuosina 2016 ja 2017:

- virasto 33 (548 kpl vuonna 2016 ja 501 kpl vuonna 2017, -8,58 %) ja
- virasto 6 (79 kpl vuonna 2016 ja 67 kpl vuonna 2017, -15,2 %).



Kuvio 12. SA-tositteita kirjattu vuonna 2016 ja vuonna 2017.

Vuonna 2017 muistiomäärät olivat korkeammat kuin vuonna 2016, mutta vuoden 2017 joulukuussa kirjattiin muistioita vähemmän kuin vuoden 2016 joulukuussa. Joulukuulle kirjattujen normaalimuistioiden määrä laskenut jopa 9,69 %-yksikköä ja samoin SA-tositteiden kirjaukset ovat laskeneet 19,9 %-yksikköä.

Vuosina 2016 ja 2017 eniten normaalimuistioita oli kirjannut seuraavat virastot:

- 6 (6 198 kpl vuonna 2016 ja 6 179 kpl vuonna 2017 -0,31 %),
- 33 (1 956 kpl vuonna 2016 ja 1 526 kpl vuonna 2017 -22,0 %),
- 36 (1 442 kpl vuonna 2016 ja 1 179 kpl vuonna 2017 -18,2 %)
- 7 (1 185 kpl vuonna 2016 ja 522 kpl vuonna 2017 -55,9 %)

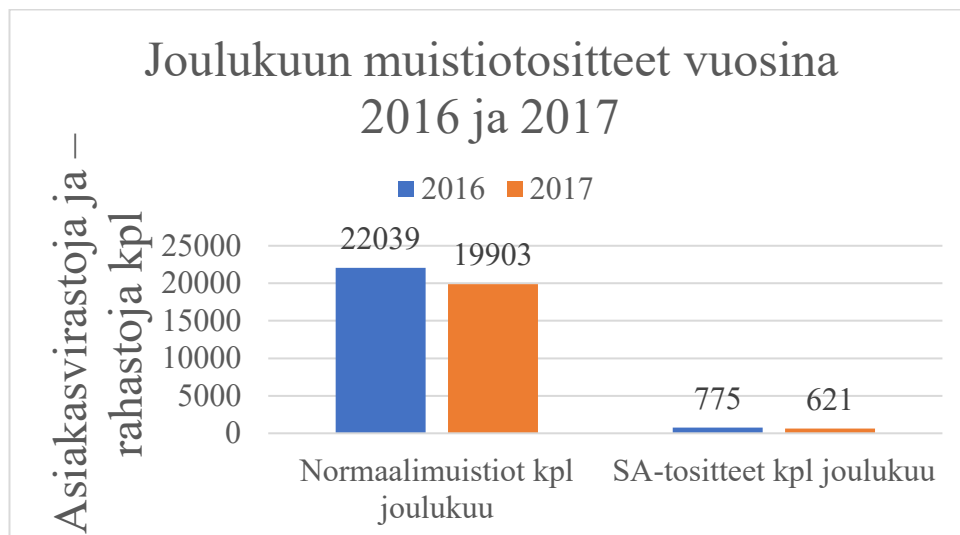
Kirjanpitoyksikkö 7 oli saanut yli puolella vähennettyä muistiotositteiden kirjausmäärää. 7 tuli Kiekuun 1.10.2016, joten 2016 vuoden muistioluvut olivat luultavasti sen takia korkeimmillaan. Vuoden 2017 virasto 7 oli kokonaan Kiekussa ja saatiin tasattua työmäärää, kun uusia järjestelmiä osattiin nyt käyttää. Viraston 6 kohdalla lasku ei ollut erityisen suuri. Se on ollut Kiekussa 1.4.2014 lähtien (heha tuli vasta 1.10.2016). Virasto 33 tullut Kiekuun 1.4.2016 ja virasto 36 1.10.2016, kyseisillä kirjanpitoyksiköillä oli myös hyvä lasku, että sekin voi osin johtua, kun oltiin oltu jo pidempään Kiekussa.

Eniten SA-tositteita joulukuussa oli kirjannut:

- 33 (416 kpl vuonna 2016 ja 280 kpl vuonna 2017 -32,7%),

- 7 (41 kpl vuonna 2016 ja 28 kpl vuonna 2017 -31,7 %),
- 8 (40 kpl vuonna 2016 ja 10 kpl vuonna 2017 -75,0 %),
- 6 (13 kpl vuonna 2016 ja 22 kpl vuonna 2017 +69,2 %).

Kaikilla muilla oli SA-tositteiden määrät laskenut paitsi kirjanpitoyksiköllä 6. Se on ollut vuoden 2014 alkukuukausista lähtien Kiekussa.

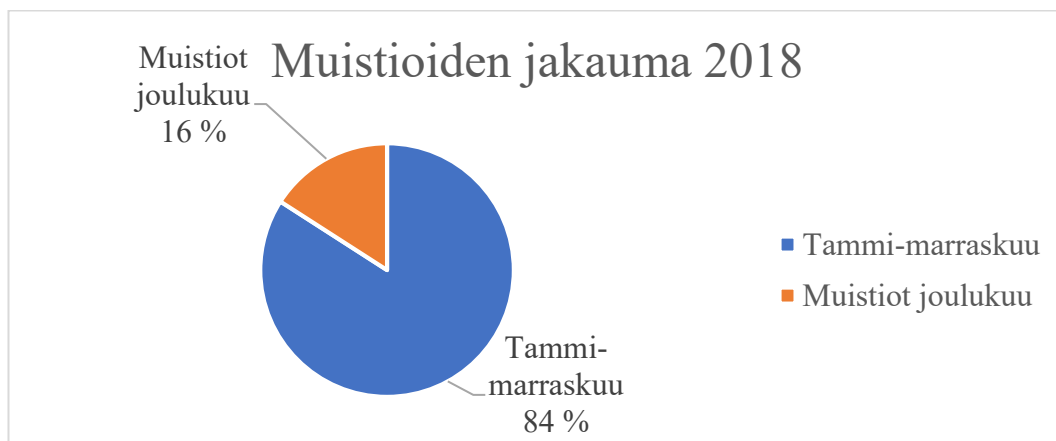


Kuvio 13. Joulukuun muistiotositteet vuosina 2016 ja 2017.

5.6 Muistiotositteet vuodelta 2018

Keskityin lähinnä 2018 vuodesta eteenpäin analysoimaan SA-tositteiden määriä, koska aikaisemmista vuosista minulla oli vain 2016 ja 2017 vuosista virastokohtaiset erittelyt. Vuodesta 2018 eteenpäin muistiotosittemäärät sisältävät myös YX-tositelajit. Ainoastaan SA-tosittemääristä oli virastokohtaiset erittelyt.

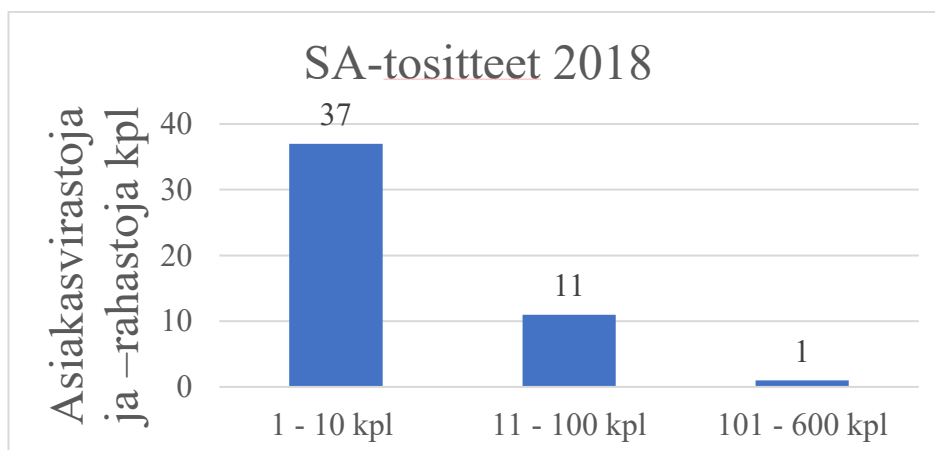
Vuodelle 2018 kirjattiin yhteensä 115 053 kpl muistiotositteita, joista 18 305 kpl kirjattiin joulukuulle (15,9 %). 114 150 kpl oli normaalimuistioita ja niistä 17 930 kpl kirjattiin joulukuulle (15,7 %).



Kuvio 14. Muistioiden jakauma 2018.

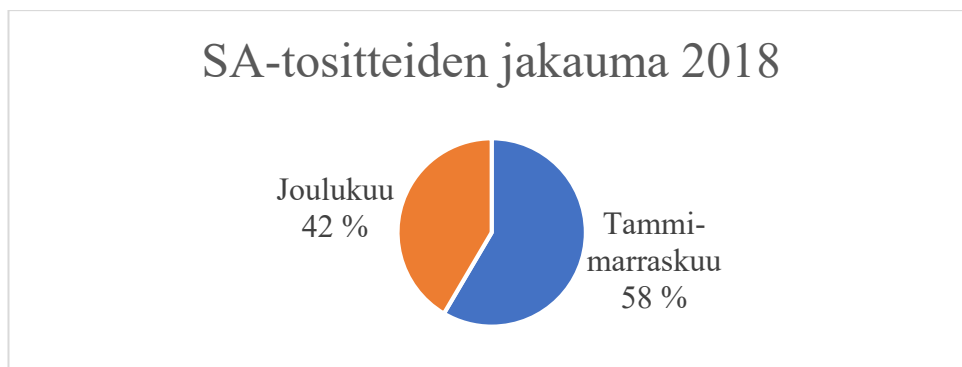
Vuosien 2018 ja 2019 luvut oli kerätty minulle aikaisemmista vuosista poikkeavalla tavalla, joten tein luvuista Pivot-taulukoita, joista pystyin paremmin ja selvemmin tulkita virastokohtaiset määrät SA-tositelajeista. Pivot-taulukoista pystyi esimerkiksi rajaamaan kuukauden, tositelajin (SA-tosite), kirjanpitoyksiköiden/rahastojen kumppanikoodit ja -nimet.

SA-tositteita kirjattiin 2018 vuonna yhteensä 903 kpl ja kirjauksia teki 49 kirjanpitoyksikköä/rahastoa. Eniten SA-tositteita oli kirjannut kirjanpitoyksikkö 33, 481 kpl. Toiseksi eniten oli kirjannut virasto 30, 85 kpl ja kolmanneksi eniten virasto 40, 50 kpl.



Kuvio 15. SA-tositteet 2018.

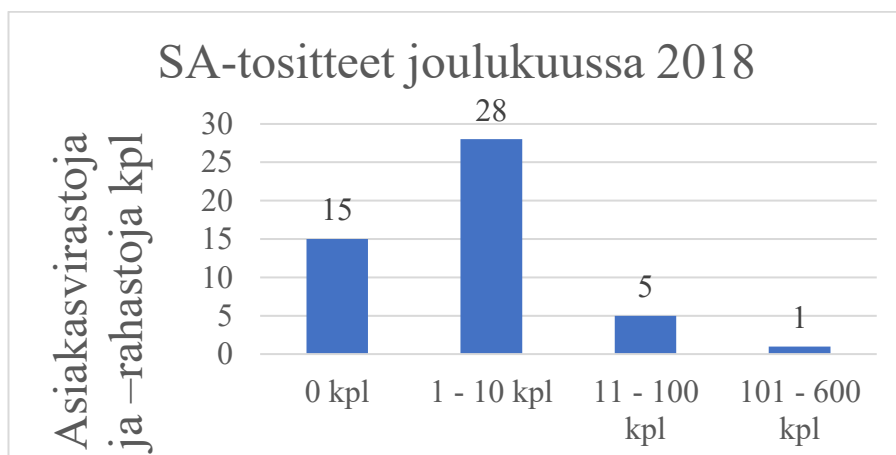
SA-tositteita kirjattiin joulukuussa 375 kpl, joka on 41,5 %-yksikköä koko vuoden SA-tositteista. Eniten SA-tosite kirjauksia oli tehnyt kirjanpitoyksikkö 33 (198 kpl), sen prosentuaalinen osuus kaikista joulukuun SA-tositteista oli 52,8 prosenttia.



Kuvio 16. SA-tositteiden jakauma 2018.

Kuviossa 17 on yhteensä 49 kirjanpitoyksikköä/rahastoa, eli niistä on katsottu, mitkä eivät ole merkanneet lainkaan SA-tositteita joulukuussa. Tällaisia virastoja oli 15. Kirjauksia eniten olivat tehneet:

- virasto 33, 198 kpl,
- virasto 42, 24 kpl,
- virasto 30, 22 kpl,
- virasto 7, 15 kpl
- virasto 6, 14 kpl.

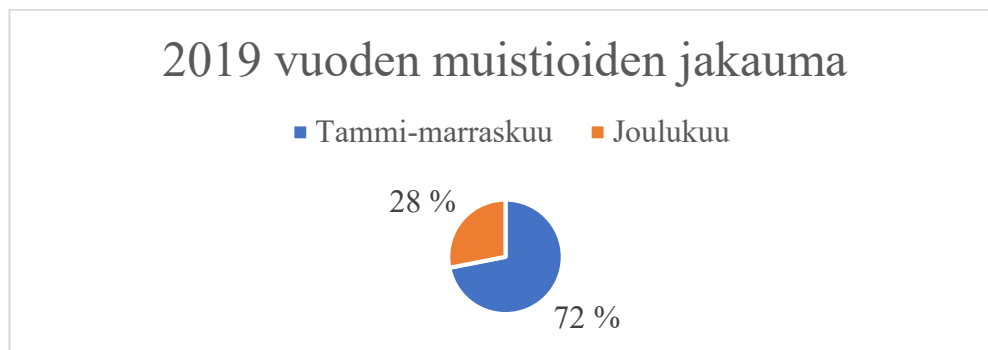


Kuvio 17. SA-tositteet joulukuussa 2018.

5.7 Muistiotositteet vuodelta 2019

Vuonna 2019 oli kirjanpitoyksiköitä yhteensä 64 ja rahastoja 11. Myös viime vuonna oli muutoksia, kun 31.12.2018 päättyivät seuraavat kirjanpitoyksiköt: Elin-tarvikevirasto, Maaseutuvirasto, Liikenteen turvallisuusvirasto ja Viestintävirasto. 1.1.2019 alkaen tuli käyttöön uudet kirjanpitoyksiköt Liikenne- ja viestintävirasto (Traficom) ja Ruokavirasto. Myös 1.1.2019 alkaen Liikennevirasto muuttui Väylä-virastoksi (Valtiokonttori 2019).

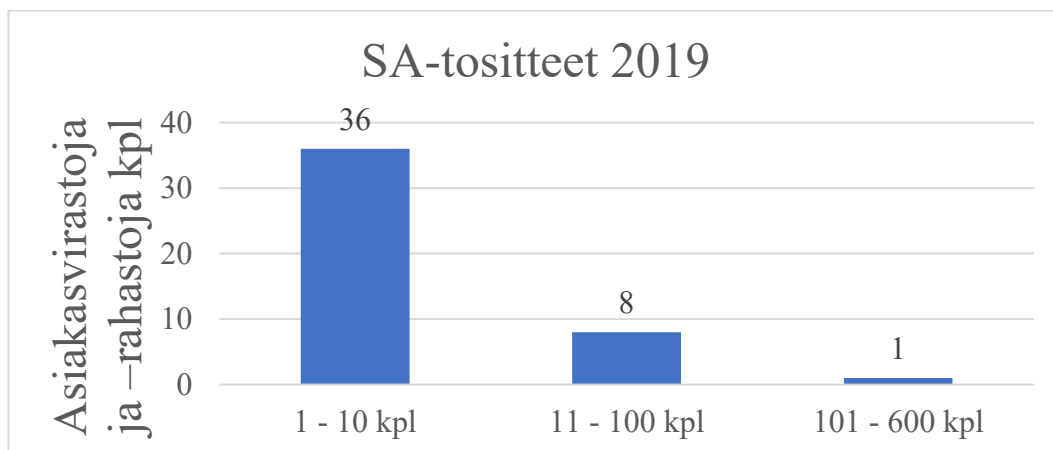
Kaikkiaan 2019 vuodelle kirjattiin 110 232 kpl muistioita, joista 19 464 kpl sijoittui joulukuulle (17,7 %). Koko vuoden normaalimuistioita oli 109 252 kpl ja niistä si-joittui 19 012 kpl joulukuulle (17,4 %).



Kuvio 18. Muistioiden jakauma 2019.

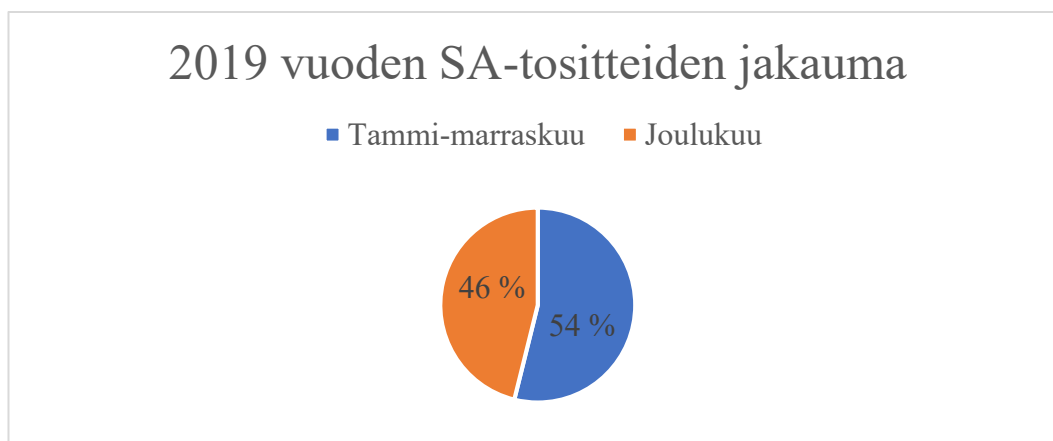
SA-tositteita kirjattiin 2019 vuonna yhteensä 980 kpl. Kaikista kirjanpitoyksiköistä/rahastoista 45 virastoa oli kirjannut SA-tositteita. Eniten kirjauksia oli tehnyt virasto 33, 580 kappaletta. Seuraavaksi eniten SA-tositteita kirjanneet ovat:

- virasto 40, 79 kappaletta,
- virasto 6 ja virasto 42, molemmilla 43 kappaletta.



Kuvio 19. SA-tositteet 2019.

SA-tositteita kirjattiin 2019 vuonna joulukuussa 452 kpl, joka oli vuoden kokonaismäärästä 46,1 prosenttia. Virasto 33 oli kirjannut eniten SA-tositteita joulukuussa, 228 kpl. Se on 50,4 prosenttia kaikista joulukuun SA-tositteista.

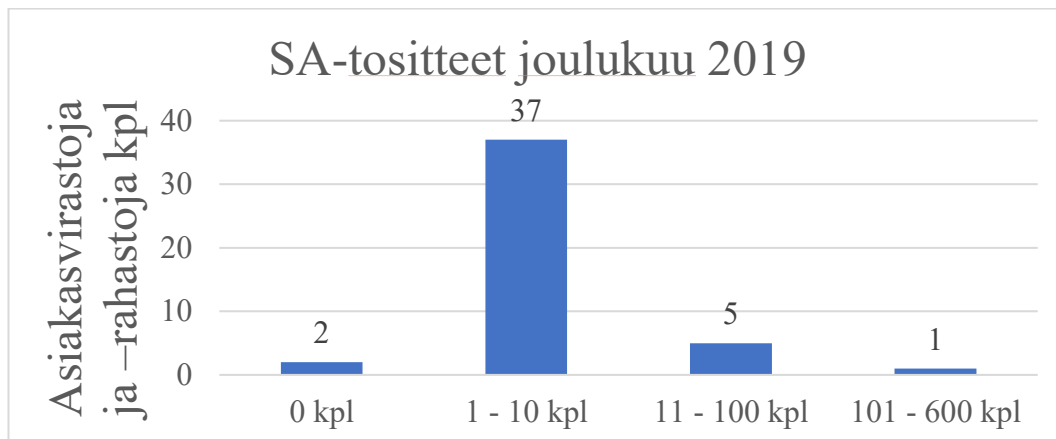


Kuvio 20. 2019 vuoden SA-tositteiden jakauma.

Kaikista 45 virastosta kaksi ei ollut kirjannut lainkaan SA-tositteita joulukuussa. Eniten SA-tositteita oli kirjannut:

- virasto 33, 228 kpl.
- virasto 42, 33 kpl,
- virasto 40 ja 59, 23 kpl,

- virasto 6, 19 kpl,
- virasto 7, 18 kpl.



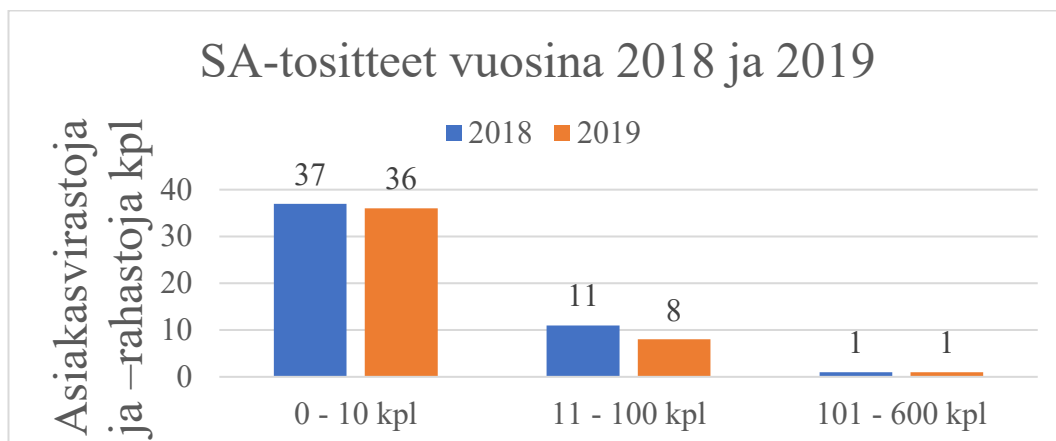
Kuvio 21. SA-tositteet joulukuussa 2019.

5.8 SA-tositteet vuosina 2018 ja 2019

Kirjanpitoyksiköistä/rahastoista 49 kirjasi SA-tositteita. Vuonna 2019 kirjauksia teki 45 virastoa. Vaikka kaikki kirjanpitoyksiköt eivät ole kirjanneet lainkaan SA-tositteita, kuitenkin kirjausmäärä on kasvanut vuoden 2018 903 kappaleesta 980 kappaleeseen vuonna 2019. Nousua on 8,53 prosenttia.

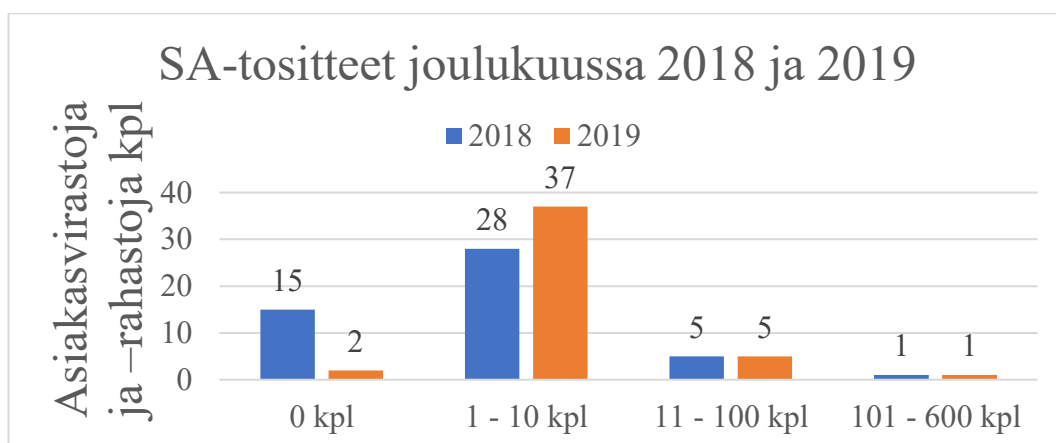
Erityisesti kirjanpitoyksiköistä nousi esille seuraavat:

- 33 (481 kpl vuonna 2018 ja 580 kpl vuonna 2019 +20,6 %),
- 30 (85 kpl vuonna 2018 ja 5 kpl vuonna 2019 -94,1 %),
- 40 (50 kpl vuonna 2018 ja 79 kpl vuonna 2019 +58 %),
- 6 (39 kpl vuonna 2018 ja 43 kpl vuonna 2019 +10,3 %),
- 42 (29 kpl vuonna 2018 ja 43 kpl vuonna 2019 + 48,3 %).



Kuvio 22. SA-tositteet vuosina 2018 ja 2019.

Vain kaksi virastoa 45:sta ei tehnyt SA-tosittekirjauksia vuonna 2019, kun taas vuonna 2018 15 virastoa 49:sta ei käyttänyt SA-tositteita.



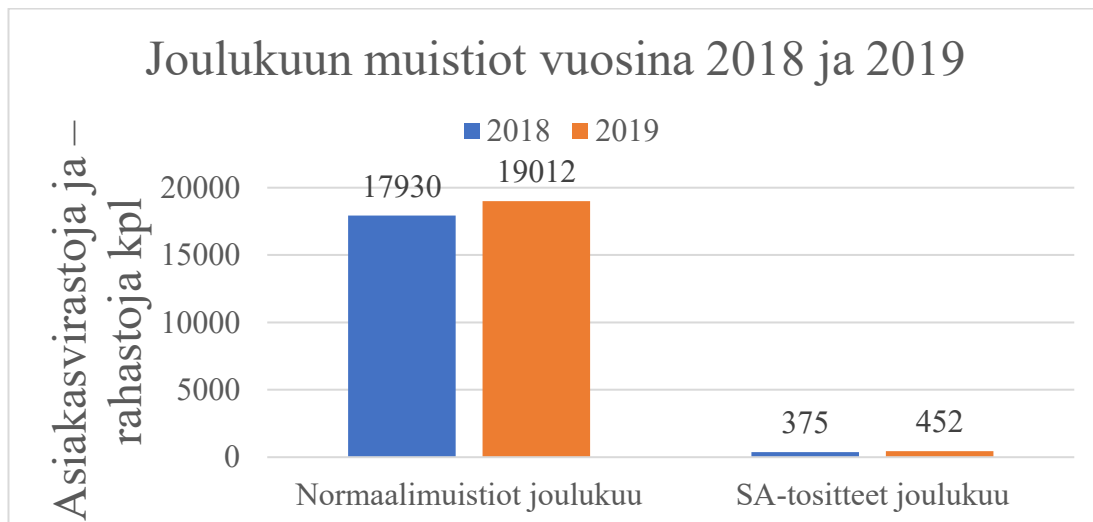
Kuvio 23. SA-tositteet joulukuussa 2018 ja 2019.

Vuonna 2018 oli kirjattu kaikkiaan 115 053 kpl muistioita ja vuonna 2019 110 232 kpl (-4,19 %). SA-tositteita kirjattiin joulukuulle vuonna 2018 yhteensä 375 kpl ja vuonna 2019 yhteensä 452 kpl.

Näiden kahden vuoden aikana eniten SA-kirjauksia tekivät seuraavat virastot:

- Virasto 33, 198 kpl (2018) ja 228 kpl (2019). Kasvua oli 15,2 prosenttia.
- Virasto 42, 24 kpl (2018) ja 33 kpl (2019). Kasvua ollut 37,5 prosenttia.
- Virasto 30, 22 kpl (2018) ja 4 kpl (2019). Laskua oli 81,8 prosenttia.
- Virasto 7, 15 kpl (2018) ja 18 kpl (2019). Nousua oli 20 prosenttia.

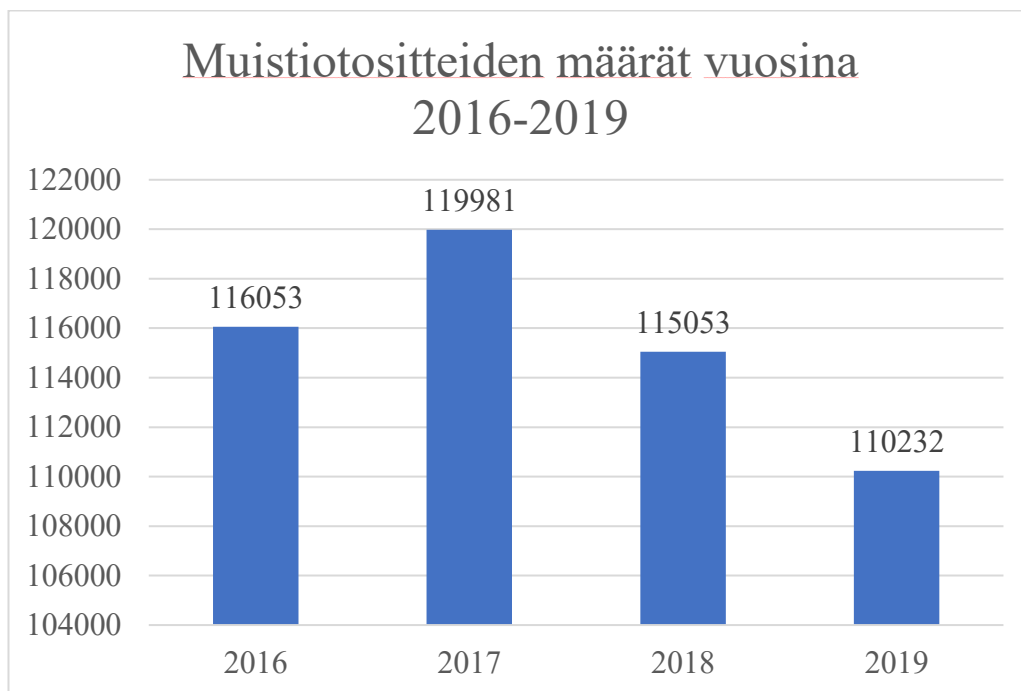
- Virasto 6, 14 kpl (2018) ja 19 kpl (2019). Nousua oli 35,7 prosenttia.
- Virasto 59, 10 kpl (2018) ja 23 kpl (2019). Nousua oli 130 prosenttia.



Kuvio 24. Joulukuun muistiot vuosina 2018 ja 2019.

5.9 Muistiotositteiden kappalemäärien vertailua vuosina 2016-2019

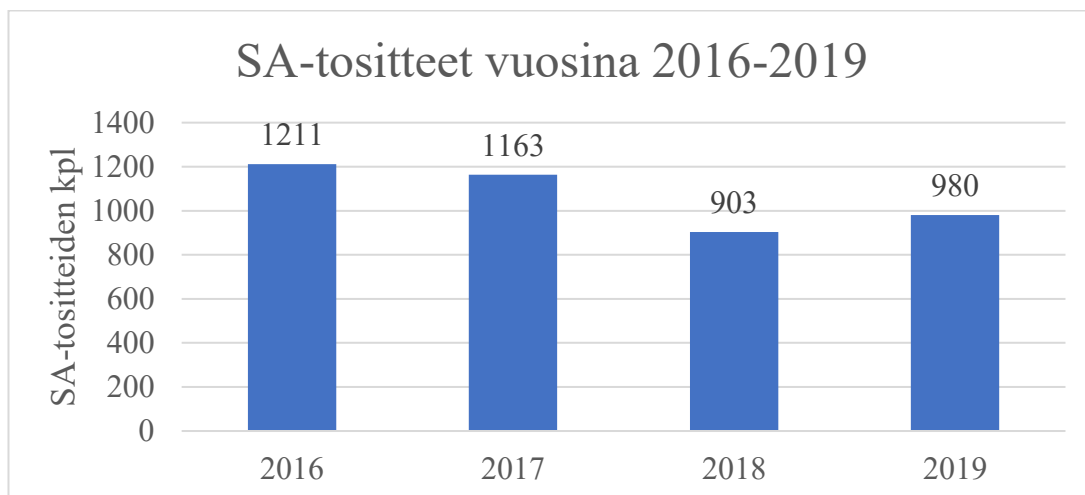
Kuviossa 25 on yhteenveto vuosien 2016-2019 kaikista kirjatusta muistiotositteista. Vuonna 2017 muistiotositekirjaukset olivat enimmillään vertailtavien vuosien aikana. Vuonna 2017 tosiaan kaikki asiakkaat olivat Kiekussa ja monelle se oli ensimmäinen vuosi vasta järjestelmässä. Uusi järjestelmä toi varmasti paljon muutoksia työhön, mikä vaikutti myös korkeaan lukuun. Heti seuraava vuonna kirjausmäärä on laskenut vuoden 2016 kirjauksiakin alemmaksi. Vuonna 2019 on kirjattu vain 110 232 kpl muistioita. Vuoden 2019 muistiokirjaukset ovat tippuneet jopa 8,13 prosenttia vuodesta 2017.



Kuvio 25. Muistitositteiden määrät vuosina 2016-2019.

SA-tositteiden käyttö on normaalimuistioihin verrattuna pieni, mutta kun kyseessä on niin sanotusta erikoismuistiosta kyse, luvut ovat melko korkeita. Kuitenkin nämä ovat niitä, jotka tallennetaan suoraan SAP Ficoon (kirjanpitoon). Näissä hyväksymiskierto tehdään vasta jälkikäteen heti sen jälkeen, kun tosite on viety kirjanpitoon.

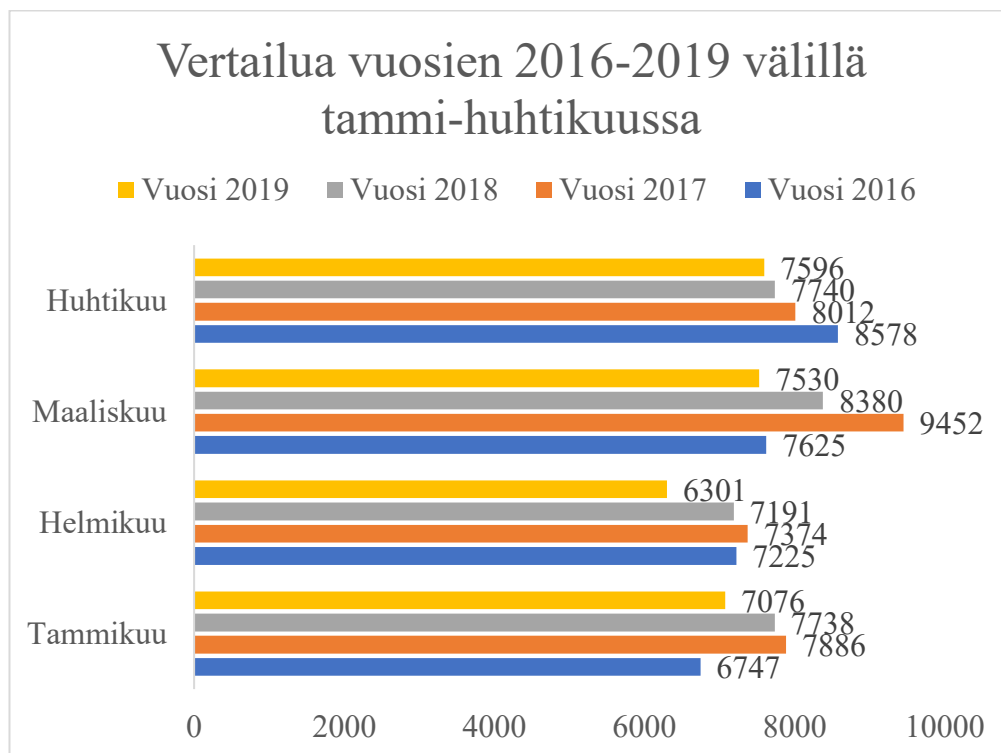
Vuonna 2016 SA-tositteiden kirjausmäärät ovat olleet korkeimmillaan. Ainakin moni virasto tuli vielä 1.10.2016 alkaen Kiekuun, eli noin loppuvuodella tulo uuteen järjestelmään on todennäköisesti vaikuttanut kirjauksiin. Muuten kirjausmäärät ovat laskeneet paitsi vuonna 2019 kirjausmäärät ovat hieman nousseet vuodesta 2018.



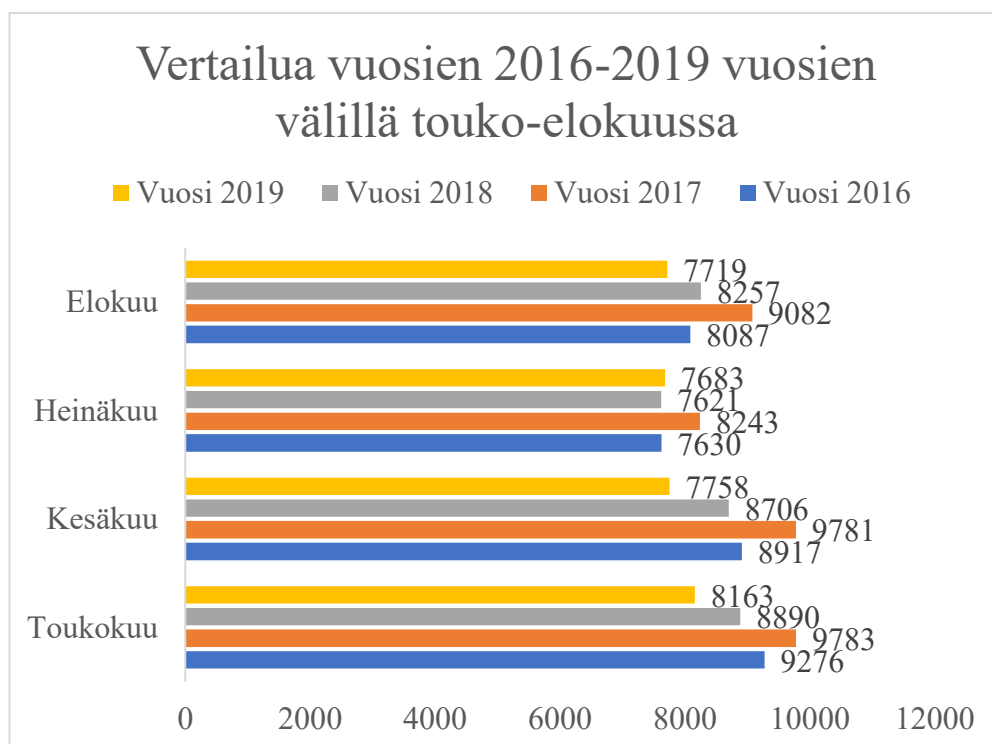
Kuvio 26. SA-tositteet vuosina 2016-2019.

Alla on vielä kuvioita, jossa näkyy kuukausittaiset kirjausmäärät vuosien 2016-2019 aikana. Vertailun vuoksi YX-tositteet on jätetty pois kuukausivertailusta. Tosittelaji tuli vasta käyttöön, kun Ely-Livi meni Kiekuun, eli vuoden 2017 alusta. Kuviot muuten sisältävät kaikki muut tositelajit SA-tositteineen.

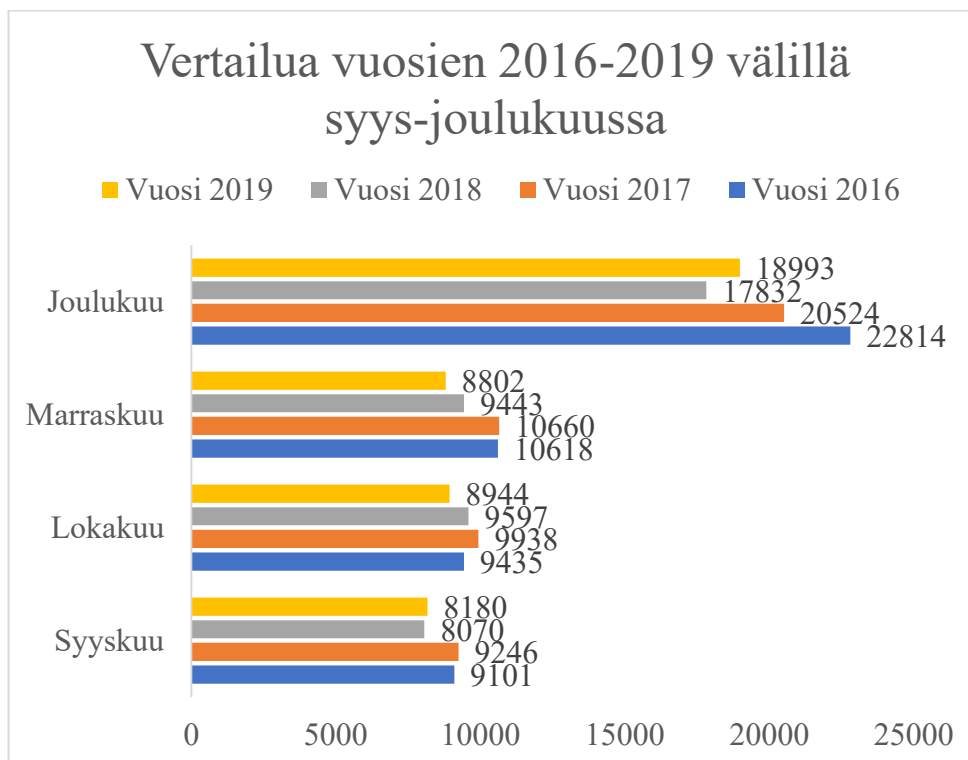
Kuvioista näkyy, kuinka paljon suurin piirtein kuukaudessa kirjataan muistioita. Myös kuvioiden avulla pystyy paremmin hahmottamaan, miten joulukuun muistio-kirjausmäärät eroavat muista kuukausista. Lähes joka kuukausi kirjataan melkein 10 000 kpl muistioita ja joulukuussa se on 20 000 kpl luokkaa karkeasti sanottuna.



Kuvio 27. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä.



Kuvio 28. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä touko-elokuussa.



Kuvio 29. Vertailua vuosien 2016-2019 välillä syys-joulukuussa.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Muistiotositemääriin perehtyminen, analysoinnin ja kuvioiden luomisten myötä onnistuttiin selvittämään ja tuomaan virastoja esille, joilla oli selkeästi eroja kirjausmäärissä. Jo pääluvussa viisi käytiin hyvin analysointeja eri vuosilta ja vuosien välillä tehtiin vertailuja. Kuitenkin tässä luvussa käyn enemmän virastonostojani vuosilta 2016-2019. Myös pohdin mahdollisia jatkotutkimusideoita.

6.1 Keskeisempien tutkimustulosten tarkastelu

Tutkimalla eri vuosia ja tekemällä vertailua vuosien välillä, nousi esiin muutamia kirjanpitoyksiköitä. Tuon esille tässä kappaleessa, mitkä kirjanpitoyksiköt tulivat esille vuosittaisilla kirjausmäärillä. Virasto 6 oli selkeästi korkeimmat normaali-muistiotosite luvut ja virasto 33 oli taas vastaavasti korkeimmat SA-tositeluvut.

Pystyin tekemään vain virastokohtaista vertailua vuosien 2016 ja 2017 välillä, jota tein jo paremmin viidennessä pääkappaleessa ja 5.5 kappaleessa. Eniten kirjasi virasto 6 normaalimuistioita (51 761 kpl 2016 vuonna ja 50 031 kpl 2017 vuonna). Muita eniten muistioita kirjanneita ovat:

- virasto 33 (7 344 kpl vuonna 2016 ja 8 145 kpl vuonna 2017),
- virasto 16 (4 615 kpl vuonna 2016 ja 4 449 kpl vuonna 2017),
- virasto 62 (4 461 kpl vuonna 2016 ja 4 147 kpl vuonna 2017),
- virasto 36 (1 838 kpl vuonna 2016 ja 3 948 kpl vuonna 2017).

Kaikista näistä ovat kriittisempiä virasto 6, koska normaalimuistioiden määrät ovat reilusti korkeimmat ja virasto 36, koska kyseisen viraston luvut ovat nousseet 114,8 prosenttia. Virasto 36 tuli vasta 1.10.2016 Kiekuun, eli luultavasti Kiekun myötä on tullut uusia toimintatapoja, jotka ovat lisänneet muistiotositteiden kirjausmääriä. Virasto 6 tuli Kiekuun jo 1.4.2014 alkaen.

SA-tositteista pystyin tuomaan luvut virastokohtaisesti vuosien 2016-2019 ajalta. Tein vertailua jo 2018-2019 vuosien SA-tositeluvuista kappaleessa 5.8. ja myös yleisemmällä tasolla SA-tositteiden kokonaismääristä oli 5.9 kappaleessa.

SA-tositekirjauksillaan nousivat esille:

- virasto 33, 548 kpl (2016), 501 kpl (2017), 481 kpl (2018) ja 580 kpl (2019),
- virasto 6, 79 kpl (2016), 67 kpl (2017), 39 kpl (2018) ja 43 kpl (2019),
- virasto 30, 4 kpl (2016), 65 kpl (2017), 85 kpl (2018) ja 5 kpl (2019),
- virasto 40, 20 kpl (2016), 79 kpl (2017), 50 kpl (2018) ja 79 kpl (2019),
- virasto 42, 49 kpl (2016), 39 kpl (2017), 29 kpl (2018) ja 43 kpl (2019).

Kirjanpitoyksikkö 33 on kirjannut kaikki nämä neljä vuotta reilusti eniten SA-tositteita ja laskua kirjausmäärissä ei ole näkynyt, paitsi vuosina 2017 ja 2018, mutta luvut ovat kuitenkin nousseet vuonna 2019. Kirjanpitoyksikkö 33 on myös ollut 1.4.2016 alkaen Kiekussa. Lisäksi kirjanpitoyksikkö 30 oli kirjannut vuonna 2016 vain 4 kpl SA-tositteita ja vuosina 2017 ja 2018 65 ja 85 kappaletta sekä vuonna 2019 taas enää 5 kpl. Kyseinen kirjanpitoyksikkö ollut Kiekussa jo 1.3.2014 alkaen. Viraston 42 luvut ovat olleet melko tasaiset, mutta on ollut kuitenkin kirjausmäärissä suurimpien joukossa ja ollut Kiekussa 1.10.2015 alkaen. Virasto 40 tuli Kiekuun 1.4.2016 ja vuonna 2016 sillä oli vain 20 kpl SA-tositteita. Sen jälkeen SA-tositteiden kirjausmäärät ovat nousseet 79 kappaleeseen.

6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksessa reliaabelius tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta, eli tällä vielä tarkoitetaan mittauksen tai tutkimuksen kykyä antaa ei sattumanvaraisia tuloksia. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa on esimerkiksi kehitetty erilaisia tilastollisia toimintatapoja, joiden avulla voidaan arvioida mittareiden luotettavuutta. Myös monilla tieteenaloilla on kehitelty kansainvälisesti testattuja mittareita, joilla pyritään edistämään mittauksen tasoa ja joiden avulla lisäksi päästään luotettavasti vertailemaan eri maissa saatuja tuloksia. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 226.)

Toinen tutkimukseen liittyvä käsite on validius eli pätevyys. Tällä tarkoitetaan tutkimusmenetelmän tai mittarin kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata, koska menetelmät ja mittarit eivät aina vastaa sitä todellisuutta, jota tutkija kuvitte-

lee tutkivansa. Niin laadullisessa kuin määrällisessäkin tutkimuksessa voidaan tutkimuksen validiutta tarkentaa käyttämällä tutkimuksessa useita menetelmiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, 226, 228.)

Tutkimuksen luvut oli kerätty Kiekun SAP Ficosta minulle, eikä siis minun tarvinnut tehdä kyselyä, esimerkiksi kirjanpitäjille, että saisin tarvittavia lukuja tutkimukseeni. Tällöin esimerkiksi kaikilta ei olisi välttämättä saanut tarvittavia lukuja kiireen vuoksi tai mahdollisesti lomien takia ja otanta olisi jäänyt liian suppeaksi. Kuitenkin nyt otantaan kuului kaikki muistiotositteet kirjanpidosta.

Luvut oli kerätty minulle usealle Excelille kuukausittain ja vuosittain sekä myös oli tehty yhteenvetoja esimerkiksi tositelajeittain muistiodien määristä. Minulle oli luotu ainakin vuodesta 2016 Pivot-taulukko ja, joita tein myös itse lisää vuosien 2017, 2018, 2019 kohdalla. Aina, kun suodattelin lukuja tositelajeittain, päädyin samoihin lukuihin, kuten mitä yhteenveto Exceleissä oli. Eli, myös pystyin vertailemaan omia Pivot-taulukoita muihin Exceleihin ja yhteenvetoihin ja pystyin tarkastamaan, että luvut täsmäsivät.

6.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tämän tutkimuksen jälkeen pystyy lähteä tutkimaan seuraavan vuoden muistiotositemääriä, eli seuraavaksi voisi tutkia vuoden 2020 lukuja, molempia sekä normaalimuistio- että SA-tositelukuja. Myös voi odottaa pari vuotta ja katsoa senkin jälkeen mihin kehityssuunta on mennyt. Jatkotutkimuksia voisi lähteä tekemään myös virastokohtaisesti. Ainakin tämän tutkimuksen myötä nousi esille virastoja, joita olisi hyvä lähteä tutkimaan tarkemmin. Otantaan voisi ottaa myös virastoja, jotka ovat saaneet laskettua muistiotositteiden kirjauksia ja, miettiä voisiko kyseisiä ratkaisua käyttää muissa virastoissa.

Vuosien 2016 ja 2017 lukujen perusteella kirjanpitoyksiköt 6 ja 36 voisi tutkia myös vuosina 2018 ja 2019. Kyseisiin virastoihin voisi keskittyä paremmin ja suorittaa esimerkiksi haastatteluita lukujen pohjalta ja selvittää kirjaussyytä tarkemmin. Esimerkiksi virasto 36 oli reilusti korkeimmat normaalimuistioluvut ja virastolla 36

oli noussut merkittävästi (+114,8 % vuodesta 2016 vuoteen 2017) kirjausmäärät. Heidät voisi ottaa seurantaan ja tutkia seuraavien vuosien kehitystä.

SA-tositteita voisi muutenkin lähtemään tutkia paremmin ja tehdä haastatteluja esimerkiksi Palkeiden kirjanpitäjille, jotka hoitavat virastoja, joilla on paljon SA-tositteikirjauksia. Myös ihan viraston talousvastaavillekin voisi tehdä haastatteluja tästä, koska muistiot työllistävät Palkeita ja yhtälailla asiakasvirastoja.

Tämän tutkimuksen myötä tuli yllättäviä nousuja, kuten virastojen 30 ja 40 kohdalla. Kirjanpitoyksiköllä 30 oli vuosina 2017 ja 2018 SA-tositteiden käyttö korkeimmillaan, eli voisi selvittää, miksi silloin kirjattiin niin paljon SA-tositteita. Virastoa 33 voisi etenkin lähteä tutkimaan ja selvittää syitä, miksi sillä on niin korkeat SA-tositeluvut verraten muihin virastoihin. Myös virastolla 40 on noussut SA-tositeluvut reilusti vuodesta 2016. Tätä voisi lähteä tutkimaan, nouseeko SA-tositteiden käyttö seuraavina vuosina ja, jos luvut nousevat niin voisi, lähteä selvittämään perusteluja kirjauksille.

Olisi hyvä ehkä keskittyä syvällisemmin SA-tositteisiin, kun niitä ei periaatteessa saisi kirjata, koska tässä tutkimuksessa tuli ilmi kirjanpitoyksiköitä, jossa on todellakin korkeat määrät muistioita. Esimerkiksi eniten SA-tositteita kirjasi virasto 33 ja normaalimuistioita kirjasi virasto 6, mutta muuten se kirjasi SA-tositteita vähän verrattuna virastoon 33. Eli tässä voi olla jostain muustakin kyse kuin pelkästä kiireestä. Myös voisi keskittyä siihen, miten SA-tositteiden määriä saataisiin konkreettisesti laskettua, eli pitäisi keksiä keinoja, jotta ei tulisi kyseisiä kirjauksia. Kuitenkin tuskin on mahdollista kokonaan luopua SA-tositteiden käytöstä, mutta koko ajan parempaan suuntaan ollaan menossa. Mahdollisia tutkimuskysymyksiä seuraavaan tutkimukseen voisi olla:

- Miksi ja mihin SA-tositteita käytetään? Onko jokin ongelma, kun kyseisiä tositteita käytetään?

LÄHTEET

Etelälahti, P. & Pöllä, K. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto. Porvoo. WS Bookwell Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. 2007. Tutki ja kirjoita. Keuruu. Otavan Kirjapaino Oy.

Koponen, H. 2008. Valtion laskentatoimen sanasto. 2.5.2008. Viitattu 13.5.2020. https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2019/06/Valtion_laskentatoimen_sanasto_20090508.pdf. Valtiokonttori.

L. 21.2.1992/150. Maksuperustelaki. Viitattu 5.2.2020. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920150?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=MAKSUPERUSTELAKI>. Valtion säädöspankki Finlex, ajantasainen lainsäädäntö.

Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki. Sanoma Pro Oy.

Liikanen, S. 2017. Muistiotositeprosessin muutos- ja kehittämistarpeet (pdf-tiedosto).

M. VK/1210/00.00.00.01/2018. Tositteiden hyväksyminen palvelukeskuksessa. Viitattu 10.5.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/tositteiden-hyvaksyminen-palvelukeskuksessa-2/#605ae8fa>. Valtiokonttori.

Ovaskainen, M. 2015. Muistiotositeprosessin kehittämistutkimus. Theseus. Viitattu 12.3.2018. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/94255/Ovaskainen_Maria.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Palkeet. 2018. Asiakkaina kattavasti koko valtionhallinto. Viitattu 20.7.2018. <https://www.palkeet.fi/yhdessa-kehittaen/asiakkaat.html>. Valtion talous- ja henkiöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2019. Asiakkaat mukana palvelukeskuksen toiminnassa. Viitattu 19.5.2019. <https://www.palkeet.fi/palkeet/organisaatio-ja-johtaminen.html>.

Palkeet. 2020. Kieku-ratkaisun sisältö. Viitattu 18.2.2020. <https://www.palkeet.fi/yhdessa-kehittaen/kieku.html>. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2017. Kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus CIMO. Viitattu 15.5.2020. https://www.valtiolle.fi/fi-FI/Tyonantajat_ja_tyontekijat/Opetus_ja_kulttuuriministerio/Kansainvalisen_liikkuvuuden_ja_yhteistyon_keskus_CIMO. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2016. Sidosryhmäyhteistyön toimintamalli (PowerPoint -materiaali). Viitattu 25.7.2018. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus, Palkeet.

Palkeet. 2017. Taloushallinnon prosessien yleiskuvaus. Viitattu 7.5.2017. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2020. Teknistä tietoa Kiekusta. Viitattu 18.2.2020. <https://www.palkeet.fi/yhdessa-kehittaen/kieku/teknista-tietoa-kiekusta.html>. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2018. Muistiotositteen laatiminen 2019 (Palkeiden sisäinen ohje). Viitattu 6.5.2020. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Palkeet. 2020. Uudistuvan julkishallinnon kumppani talous- ja henkilöstöpalveluissa. Viitattu 9.5.2020. <https://www.palkeet.fi/palkeet.html>. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet.

Tuhkanen, S. 2015. Muistiotositteiden käsittelyn kehittäminen. Viitattu 19.5.2020. <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/91036/Susanna%20Tuhkanen.pdf?sequence=1>.

Ronkainen, H. 2016. Mikä ihmeen Kieku? Viitattu 17.2.2020. <http://blogi.valtiokonttori.fi/mika-ihmeen-kieku/>. Valtiokonttori.

Valtiokonttori. 2019. Taloussäännön laatiminen ja päivittäminen. Viitattu 28.2.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maatarkset-ja-ohjeet/taloussaannon-laati-minen-ja-paivittaminen-2/>. Valtiokonttori.

Valtiokonttori. 2018. Tositteiden hyväksyminen palvelukeskuksessa. Viitattu 7.5.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maatarkset-ja-ohjeet/tositteiden-hyvaksy-minen-palvelukeskuksessa-2/#f7dacf90>. Valtiokonttori.

Valtiokonttori. 2019. Valtion kirjanpitoyksiköt, virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 1.1.2019. Viitattu 5.5.2020. <https://www.valtiokonttori.fi/maatarkset-ja-ohjeet/valtion-kirjanpitoyksikot-viras-tot-ja-laitokset-seka-talousarvion-ulkopuolella-olevat-valtion-rahastot-1-1-2019/#605ae8fa>. Valtiokonttori.

Valtori. 2016. Hallinnon tietotekniikkakeskus HALTIKin toiminta siirtyy osaksi Valtion tieto- ja viestintätietotekniikkakeskus Valtoria 1.6.2016. Viitattu 15.5.2020. https://valtori.fi/artikkeli/-/asset_publisher/hallinnon-tietotekniikkakeskus-halti-kin-toiminta-siirtyy-osaksi-valtion-tieto-ja-viestintatekniikkakeskus-valtoria-1-6-20-1. Valtion tieto- ja viestintätietotekniikkakeskus.